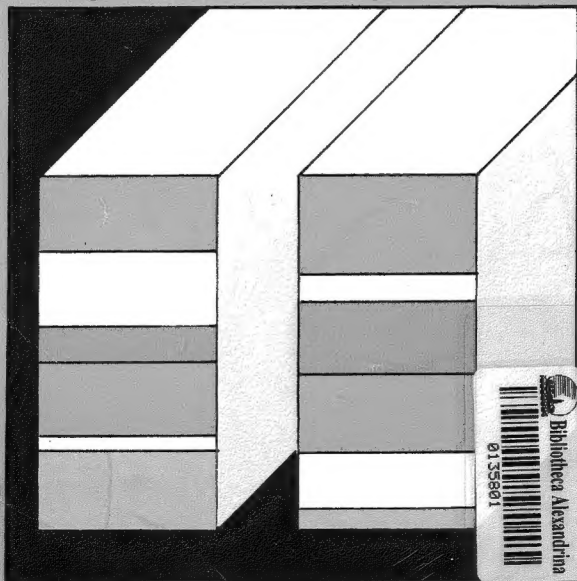


الكتاب
الجديد

جُون لَامَرْسَن
تأليف
ن. مَوْسَسْ



تعريب ومراجعة
د. وصفي أبو المكارم
د. كمال الدين سعيد

المحاسبة المتقدمة

■ الجزء الثاني ■

الجزء الثاني

المحاسبة المتقدمة

تأليف

جون لارسن

ن. موسى

تعريب

دكتور / وصفي عبد الفتاح أبو المكارم

أستاذ المحاسبة المشارك

جامعة الملك سعود - القصيم

تقديم

دكتور / سلطان محمد السلطان

عميد كلية الاقتصاد والإدارة - سابقاً

جامعة الملك سعود - القصيم

مراجعة

دكتور / كمال الدين سعيد

أستاذ المحاسبة المشارك

جامعة الملك سعود - القصيم



ص.ب: ١٠٧٢٠ - الرياض: ١١٤٤٣ - تليكس ٤٠٣١٢٩

المملكة العربية السعودية - تلفون ٤٦٥٨٥٢٣ - ٤٦٤٧٥٣١

© دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، ١٤١٢ هـ / ١٩٩٢ م

جميع حقوق الطبع والنشر محفوظة لدار المريخ للنشر - الرياض

المملكة العربية السعودية - ص. ب. ١٠٧٢٠ - الرمز البريدي ١١٤٤٣

تلكس ٤٠٣١٢٩ - فاكس ٤٦٥٧٩٣٩، هاتف ٤٦٤٧٥٣١ - ٤٦٥٨٥٢٣

لا يجوز استنساخ أو طباعة أو تصوير أي جزء من هذا الكتاب

أو إختراجه بأية وسيلة إلا بإذن مسبق من الناشر.

بسم الله الرحمن الرحيم

الحمد لله الذي هدانا لهذا وما كنا لنهتدى لولا أن
هدانا الله .

صدق الله العظيم

تقديم

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف الأنبياء والمرسلين
نبينا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين ومن اهتدى بهديه إلى يوم الدين .
وبعد .

فكلية الاقتصاد والإدارة جامعة الملك سعود - فرع القصيم إذ تقدم هذا
الكتاب في مجال المحاسبة إنما تعطي دليلاً على أنها ماضية - بعون الله -
في نهجها الذي ارتسمته لنفسها منذ اليوم الأول لإنشائها، وهو ترجمة الكتب
الأجنبية، وذلك بهدف ملاحقة الجديد النافع والمفيد في حقول المعرفة
المختلفة وتقديمه لأبناء مملكتنا الحبيبة بصفة خاصة وأبناء الوطن العربي
بصفة عامة .

ويعتبر كتاب المحاسبة المتقدمة للبروفيسر لارسن والبروفيسر موسش من
أهمّ الكتب الأجنبية في مجال المحاسبة المالية، وقد قام بترجمته الدكتور
وصفي عبد الفتاح أبو المكارم وراجعته الدكتور كمال الدين سعيد الأعضاء
بهيئة التدريس بالكلية . ونظراً لأهمية هذا الكتاب وقيمه العلمية فقد قررت
الكلية تدريسه في مقرر المحاسبة المتقدمة (٤١٥ حسب) لطلبة
البكالوريوس، وقد قرّره أيضاً كلية العلوم الإدارية - جامعة الملك سعود -
بالرياض في مقرر المحاسبة المتقدمة (٣١١ حسب) لطلبة البكالوريوس .

ولعل ذلك يعطي دلالة واضحة على تميز منهجية الكلية وتمكين طلابنا من
الوقوف في مصاف طلاب البلاد المتقدمة .

وفي النهاية لا يسعني إلا أن أحيي هذا الجهد الصادق الذي بذله
الدكتور وصفي عبد الفتاح أبو المكارم راجياً له التوفيق والسداد .

والله الموفق إلى سواء السبيل . . .

دكتور / سلطان محمد السلطان

عميد كلية الاقتصاد والإدارة - سابقاً

جامعة الملك سعود - القصيم

مقدمة المرجع

يشتمل هذا المرجع على دراسة تفصيلية ومتعمقة لبعض الموضوعات المتخصصة في مجال المحاسبة المالية. وهو ينقسم في هذا الصدد إلى أربعة أقسام رئيسية تظهر في جزئين متصلين: حيث يشتمل الجزء الأول على القسمين الأول والثاني، أما الجزء الثاني فهو يشتمل على القسمين الثالث والرابع. وقد خصص القسم الأول للمحاسبة في شركات الأشخاص والفروع، وخصص القسم الثاني لمعالجة المشكلات المحاسبية التي ترتبت على توسع الشركات سواء عن طريق الاندماج في أو مع شركة أخرى أو سيطرة شركة على شركة أخرى أو أكثر. وتناول القسم الثالث المحاسبة في الوحدات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية الأخرى، أما القسم الرابع فهو يتناول ثلاثة موضوعات مستقلة، يتعلق الأول بالشركات متعددة الجنسية وعمليات الصرف الأجنبي، ويتناول الموضوع الثاني كيفية إعداد التقارير المالية القطاعية والدورية، أما الموضوع الثالث، فقد خصص للمحاسبة عن المبيعات بالتقسيط وبضاعة الأمانة.

وقد تم تزويد هذا المرجع بمجموعة من الأسئلة والتمارين والحالات والمشاكل في نهاية كل فصل. وهي تعطي صورة شاملة للواقع العملي، وأرجو أن تساهم مساهمة فعّالة في تنمية قدرات المهتمين بهذا الحقل.

ومما لا شك فيه أن ما وفرته لنا كلية الاقتصاد والإدارة جامعة الملك

القسم الثالث
المحاسبة في التنظيمات
التي لا تنتمي إلى قطاع الأعمال

- الفصل الحادي عشر : الوحدات الحكومية - المال العام
- الفصل الثاني عشر : الوحدات الحكومية - الأموال الأخرى ومجموعات الحسابات .
- الفصل الثالث عشر : الوحدات الحكومية الأخرى - أموال الملكية - وأموال الوكالة والأمانة، والتقرير المالي السنوي .
- الفصل الرابع عشر : الكليات والجامعات والمستشفيات وتنظيمات الرفاهة التي لا تستهدف تحقيق الربح .

القسم الثالث

المحاسبة في المنظمات التي لا تنتمي إلى قطاع الأعمال

ACCOUNTING FOR NONBUSINESS ORGANIZATIONS

تشتمل المنظمات التي لا تنتمي إلى قطاع الأعمال على الوحدات الحكومية بالإضافة إلى المنظمات الاجتماعية الأخرى التي لا تستهدف الربح. ونظراً لأن هذا النوع من المنظمات يخضع لمبادئ ومعايير محاسبية تختلف عن تلك المطبقة في منظمات قطاع الأعمال، فقد خصصنا لها قسماً مستقلاً يتكون من أربعة فصول. حيث تناولنا في الفصول الحادي عشر والثاني عشر، والثالث عشر المحاسبة في الوحدات الحكومية وفقاً للمعايير التي أصدرها مجلس معايير المحاسبة الحكومية GASB سنة ١٩٨٧ ميلادية، أما الرابع عشر فقد خصص للمحاسبة في المنظمات الاجتماعية الأخرى وفقاً لإرشادات المراجعة التي أصدرها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA.

- الفصل الحادي عشر: الوحدات الحكومية - المال العام.
- الفصل الثاني عشر: الوحدات الحكومية - الأموال الأخرى ومجموعات الحسابات.
- الفصل الثالث عشر: الوحدات الحكومية الأخرى - أموال الملكية، وأموال الوكالة والأمانة، والتقرير المالي السنوي.
- الفصل الرابع عشر: الكليات والجامعات والمستشفيات ومنظمات الرفاهة التي لا تستهدف الربح.

الفصل الحادي عشر

الوحدات الحكومية: المال العام

GOVERNMENTAL UNITS: GENERAL FUND

تعرف الوحدات الحكومية والتنظمات الاجتماعية الأخرى التي لا تستهدف الربح بأنها تنظمات لا تنتمي لقطاع الأعمال Nonbusiness Organizations ولأن كلا النوعين من التنظمات التي لا تنتمي لقطاع الأعمال (وهما الوحدات الحكومية والتنظمات الاجتماعية الأخرى) يتفقان في بعض الخصائص ويختلفان في البعض الآخر، فستناول المبادئ المحاسبية الخاصة بكل منهما في جزء مستقل. ولذلك سنخصص هذا الفصل لدراسة أهداف التقارير المالية في التنظمات التي لا تنتمي لقطاع الأعمال مع التركيز على طبيعة الوحدات الحكومية والمبادئ المحاسبية المتعلقة بها، ثم نتناول إجراءات وأساليب المحاسبة عن المال العام الحكومي. ونخصص الفصلين الثاني عشر والثالث عشر لعرض إجراءات وأساليب المحاسبة عن الأموال الأخرى المتعلقة بالقطاع الحكومي، أما الفصل الرابع عشر فنخصصه لدراسة المحاسبة في التنظمات الاجتماعية الأخرى التي لا تستهدف الربح.

أهداف التقارير المالية في Objective of Financial Reporting for

Nonbusiness Organization التنظمات التي لا تنتمي لقطاع الأعمال:

في الماضي القريب لم تكن المشاكل المحاسبية المتعلقة بالتنظمات التي لا تنتمي لقطاع الأعمال موضوعاً لاهتمام المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA أو مجلس معايير المحاسبة المالية FASB. ولذلك كانت الجهود المبذولة لتطوير المبادئ المحاسبية في هذا النوع من التنظمات مقصورة على أجهزة أخرى بالإضافة إلى

الجهد الفردية التي قام بها بعض المحاسبين. ولكن خلال سنة ١٩٧٠ م ظهرت عدة عوامل دفعت كل من المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين ومجلس معايير المحاسبة المالية إلى إدراك أهمية وجود إطار شامل للمبادئ المحاسبية التي يمكن أن تحكم التنظيمات التي لا تنتمي لقطاع الأعمال. وقد كان من هذه العوامل سوء الحالة المالية في العديد من الوحدات الحكومية المحلية وغيرها من التنظيمات الحكومية الأخرى بالولايات المتحدة الأمريكية، بالإضافة إلى ظهور عدة مشاكل ارتبطت بأنشطة تحصيل الأموال في عدد من التنظيمات الاجتماعية التي لا تستهدف الربح. ونتيجة هذه العوامل وغيرها اضطر مجلس معايير المحاسبة المالية إلى إضافة مشكلة المحاسبة في التنظيمات التي لا تنتمي لقطاع الأعمال في جدول أعماله في نطاق دراسته حول تطوير المعرفة المحاسبية. وبناء على ذلك، أصدر المجلس تقريراً برقم (٤) عن مفاهيم المحاسبة المالية بعنوان «أهداف التقارير المالية في التنظيمات التي لا تنتمي لقطاع الأعمال». وقد جاء بهذه الأهداف ما يلي:

١ - ينبغي أن توفر التقارير المالية التي تصدر عن التنظيمات التي لا تنتمي لقطاع الأعمال المعلومات التي تفيد الممولين الحاليين والمحتملين وأي أطراف أخرى تستخدم هذه التقارير في اتخاذ قرارات رشيدة تتعلق بتخصيص الموارد على هذا النوع من التنظيمات.

٢ - ينبغي أن توفر التقارير المالية المعلومات المفيدة للممولين الحاليين والمحتملين وأي أطراف أخرى بما يمكنهم من تقييم الخدمات التي تقدمها التنظيمات التي لا تنتمي لقطاع الأعمال، وكذلك التحقق من قدرة هذه التنظيمات على الاستمرار في تقديم هذه الخدمات.

٣ - ينبغي أن توفر التقارير المالية المعلومات المفيدة للممولين الحاليين والمحتملين وأي أطراف أخرى بما يمكنهم من تقييم مدى وفاء مديرو هذه التنظيمات بالمسؤوليات المعهودة إليهم وكذلك التحقق من المظاهر الأخرى المتعلقة بإنجازاتهم.

٤ - ينبغي أن توفر التقارير المالية معلومات عن الموارد الاقتصادية المتاحة، والإلتزامات وصافي موارد التنظيم، وأثر العمليات والأحداث والظروف التي

تؤدي إلى تغيير الموارد والحقوق على هذه الموارد.

٥ - ينبغي أن توفر التقارير المالية معلومات عن إنجاز التنظيم خلال الفترة المحاسبية، لأن القياس الدوري للتغيرات في مقدار وطبيعة صافي موارد التنظيم، وكذلك المعلومات المتعلقة بالخدمات المؤداة والإنجازات المحققة، تساعد على تقويم أداء التنظيمات التي لا تنتمي لقطاع الأعمال.

٦ - ينبغي أن توفر التقارير المالية معلومات عن كيفية حصول التنظيم على الموارد النقدية وأي موارد سائلة أخرى، وكيفية إنفاق هذه الموارد. ومن أمثلة هذه المعلومات القروض التي يحصل عليها التنظيم وما يسدد من القروض وأي عوامل أخرى يمكن أن تؤثر على السيولة.

٧ - ينبغي أن تتضمن التقارير المالية تفسيرات وتوضيحات بما يمكن مستخدمي هذه التقارير من تفهم المعلومات الواردة بها.

وقد ذكر مجلس معايير المحاسبة المالية في تقريره آنف الذكر، بأنه لا يجد دليلاً مقنعاً بعدم ملاءمة الأهداف السبعة للتقارير المالية ذات الأغراض العامة التي تصدرها التنظيمات الحكومية. ومع ذلك، لم يتخذ المجلس قراراً بصدد هذه الأهداف، وفضل تأجيل الأمر حتى تحسم قضية أخرى وهي المتعلقة بإرساء معايير محاسبية للوحدات الحكومية سواء على مستوى الإدارة أو الحكم المحلي، أو على مستوى الولاية. وقد ذكر المجلس صراحة بأن مفاهيم المحاسبة وإعداد التقارير المالية على مستوى الحكومة الاتحادية (الفيدرالية) لم تؤخذ في الاعتبار عند إعداد التقرير رقم (٤). فضلاً عن ذلك، فإن هذا التقرير لم يضع معايير تحكم الإجراءات المحاسبية وأساليب الإفصاح عن عناصر أو أحداث معينة لأن مثل هذه المعايير يتم صياغتها في تقارير أخرى متعلقة بمعايير المحاسبة المالية.

وبعد تأسيس مجلس معايير المحاسبة الحكومية GASB بفترة قصيرة، أصدر النشرة رقم (١) عن «أهداف التقارير المالية». وقد حددت هذه النشرة أهداف التقارير المالية في الوحدات الحكومية على النحو التالي^(١):

أ - يجب أن تساعد التقارير المالية في أن تكون الواجبات الحكومية موضوعاً للمساءلة العامة، وأن تمكن من تقييم هذه المسألة عن طريق:

١ - توفير المعلومات التي توضح ما إذا كانت إيرادات السنة الجارية كانت كافية لدفع نفقات خدمات تلك السنة.

٢ - توضيح ما إذا كانت الموارد تم الحصول عليها واستخدامها طبقاً للموازنة العامة والقواعد القانونية والمالية الأخرى.

٣ - توفير المعلومات لمساعدة مستخدمي التقارير المالية في تقييم مجهودات ومنجزات الوحدات الحكومية.

ب - يجب أن تساعد التقارير المالية في تقييم نتائج عمليات الوحدة الحكومية خلال السنة المالية عن طريق:

١ - توفير معلومات عن مصادر الموارد المالية واستخداماتها.

٢ - توفير معلومات حول كيفية تمويل أنشطتها وكيفية مقابلة احتياجاتها النقدية.

٣ - توفير المعلومات الضرورية للتعرف على ما إذا كان مركزها المالي في تحسن أم في تدهور كنتيجة لعمليات السنة المالية.

ج - يجب أن تساعد التقارير المالية في تقييم مستوى الخدمات التي يمكن تقديمها بواسطة الوحدة الحكومية وقدرتها على مقابلة التزاماتها عند استحقاقها وذلك عن طريق:

١ - توفير معلومات عن حالتها ومركزها المالي.

٢ - توفير معلومات عن مواردها المادية والموارد غير المالية الأخرى التي يمكن الاستفادة منها في السنوات التالية، وتوفير المعلومات التي تمكن من تقييم المنافع المحتملة لهذه الموارد.

٣ - الإفصاح عن القيود القانونية والشروط التعاقدية المفروضة على الموارد ومخاطر الخسائر المحتملة لهذه الموارد.

طبيعة الوحدات الحكومية :

عند دراستنا للمحاسبة في الوحدات الحكومية، يجب أن نتجاهل مؤقتاً المبادئ المحاسبية المألوفة في تنظييات قطاع الأعمال. فالكثير من المفاهيم المحاسبية المطبقة في تنظييات قطاع الأعمال لا تتلاءم مع المحاسبة في الوحدات الحكومية، والمثال على ذلك، مفهوم الوحدة المحاسبية، وأهمية قائمة الدخل، وشيوع المحاسبة على أساس الاستحقاق. وبناء على ذلك سوف تبدأ دراستنا بالتعرف على خصائص الوحدات الحكومية التي تتطلب استخدام مفاهيم محاسبية خاصة.

وعموماً تتكون الوحدات الحكومية في أي دولة من عدة مستويات، ففي الولايات المتحدة على سبيل المثال، يوجد على المستوى المركزي الحكومة الفيدرالية، وعلى المستوى اللامركزي توجد حكومات الولايات وعددها إحدى وخمسون ولاية بالإضافة إلى ذلك توجد وحدات حكومية أخرى تأخذ أنماطاً مختلفة. ففي الولايات المتحدة الأمريكية على سبيل المثال يوجد بالإضافة إلى الحكومة المركزية وحكومات الولايات:

— أكثر من ٣٠٠٠ مقاطعة أو إقليم.

— ما يقرب من ١٧٠٠٠ مدينة.

— ما يقرب من ١٩٠٠٠ وحدة محلية.

— أكثر من ١٥٠٠٠ منطقة تعليمية.

— ما يقرب من ٢٦٠٠٠ دائرة حكومية (مثل الموانئ، والمطارات، والمكتبات العامة).

وبالرغم من تباين حجم ونطاق الوحدات الحكومية إلا أنها تتمتع بخصائص عامة نوجزها فيما يلي:

١ - خدمة المواطنين: تستهدف هذه التنظييات خدمة المواطنين الذين يخضعون لسيادة الدولة. ولذلك يتم إنشاء هذه المنظمات من الموارد السيادية للدولة. ففي الولايات المتحدة الأمريكية على سبيل المثال يساهم جميع المواطنين في

إنشاء الوحدات الحكومية عن طريق الضرائب التي تفرض عليهم جبرياً بنص القانون، وفي المملكة العربية السعودية تنشأ هذه الوحدات من موارد الثروة الطبيعية بصفة أساسية. وعلى العكس من ذلك تنشأ التنظيمات في قطاع الأعمال بواسطة عدد محدود من الأفراد وبناء على اختيارهم ورغبتهم الشخصية.

٢ - غياب دافع الربح بصفة عامة: فالوحدات الحكومية وهي تقدم خدماتها إلى المواطنين لا تسعى أصلاً لتحقيق الأرباح، وعلى العكس من ذلك تعمل تنظيمات قطاع الأعمال بدافع الربح بصفة أساسية.

٣ - الضرائب هي المصدر الرئيسي للإيراد: تعتبر الضرائب والموارد السيادية الأخرى هي المصدر الأساسي للإيرادات في الوحدات الحكومية، بينما الأموال المتولدة من المبيعات تعتبر هي المصدر الأساسي لإيرادات تنظيمات قطاع الأعمال.

٤ - الخضوع للقواعد القانونية: تخضع الوحدات الحكومية للقواعد القانونية بدرجة كبيرة. مثل إجراءات أعداد الموازنة العامة وربط وجباية الضرائب أو الحصول على قروض. وبالرغم من أن تنظيمات قطاع الأعمال تخضع للقواعد القانونية السائدة في الدولة بدرجة أو بأخرى، إلا أن ذلك يتم في نطاق النظام العام دون تأثير مباشر على العمليات المالية لهذه التنظيمات.

٥ - المسؤولية عن الموارد: عند إعداد التقارير المالية في الوحدات الحكومية يتم التركيز على مدى الالتزام بالمسؤولية عن الموارد المتاحة لتلك الوحدات. ومع أن هناك قدراً من المسؤولية في تنظيمات قطاع الأعمال إلا أنها ليست على نفس الدرجة الموجودة في الوحدات الحكومية.

والجدير بالذكر أن الخصائص الخمس السابقة لعبت دوراً كبيراً في تحديد المبادئ المحاسبية في الوحدات الحكومية.

Accounting Standards for : المعايير المحاسبية في الوحدات الحكومية : Governmental Units

يتم صياغة المبادئ المحاسبية للوحدات الحكومية بالولايات المتحدة

الأمريكية بمعرفة المجلس القومي للمحاسبة الحكومية NCGA^(*). ويتكون هذا المجلس من واحد وعشرين عضواً يعملون كمديرين ماليين في الإدارات المحلية وحكومات الولايات، منهم تسعة عشر عضواً في الولايات المتحدة الأمريكية وعضوان من كندا. وفي سنة ١٩٨٤ تأسس مجلس معايير المحاسبة الحكومية GASB^(**) وقد أصدر المجلس عدة دراسات عن معايير المحاسبة الحكومية اللازمة لأغراض المحاسبة وإعداد التقارير المالية في الوحدات الحكومية سواء على مستوى الولايات أو المحليات بالولايات المتحدة الأمريكية. وقد قام المجلس المذكور في بداية الأمر بتصنيف معايير المحاسبة وإعداد التقارير الحكومية التي كانت نافذة المفعول سنة ١٩٨٤ ميلادية. وقد أصدر المجلس بعد ذلك عدة نشرات تم فيها إلغاء بعض المعايير والتعديل أو الإضافة إلى البعض الآخر، وقد أسفرت جهود المجلس في سنة ١٩٨٧ م عن إصدار دليل Codification للمعايير المحاسبية^(*). وسوف نخصص هذا الفصل والفصلين الثاني عشر والثالث عشر لعرض وتفسير معايير المحاسبة الحكومية المطبقة حالياً.

الوحدة التي يعد عنها التقرير الحكومي:

The Governmental Reporting Entity

يعتبر مفهوم الوحدة الحكومية من القضايا التي تحتاج إلى مزيد من التفسير والوضوح، لأن هذا المفهوم يحدد نطاق التقرير المحاسبي - أي الوحدة التي يعد عنها التقارير المالية Reporting Entity. فعادة ما تتباين الأشكال التنظيمية الحكومية، فقد تأخذ شكل وزارة مركزية تتدرج هيراركيًا على المستوى اللامركزي في شكل مصالح ووحدات حكومية، أو تأخذ شكل هيئات أو وكالات حكومية مركزية، أو حكومات أو إدارات محلية، أو بلديات، أو مناطق أو مديريات تعليمية أو صحية. وعموماً تتباين التنظيمات من مجتمع إلى آخر سواء في هيكلها العام أو طرق إدارتها أو تمويلها وفقاً لطبيعة النظام السياسي والاقتصادي.

1(Codification of Governmental Accounting and Financial Reporting Standards, GASB

(Stamford, 1987)

National Council on Governmental Accounting.

Governmental Accounting Standards Board.

(*)

(**)

هذا وقد اشترط دليل المحاسبة الحكومية الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الحكومية GASB سنة ١٩٨٧، بأن تكون مسئولة الإشراف والرقابة Oversight Responsibility هي المعيار الأساسي لتحديد نطاق الوحدة الحكومية^(١). وطبقاً للنظام المحاسبي الحكومي الأمريكي تشمل الوحدة الحكومية على عدد من التنظيمات الإدارية التي تخضع لها سواء بالتمويل أو الإدارة أو الرقابة، ولذلك حرص GASB على عرض التحليل التالي كوسيلة لتفسير مفهوم الوحدة الحكومية كمحور لإعداد التقارير المحاسبية^(٢).

الحقائق التي اعتمد عليها التحليل: Facts

تعمل المنطقة التعليمية في أي مدينة بطريقة مستقلة. فالناطق التعليمية تنشأ بقانون يصدر عن السلطة التشريعية في الولاية، ويتم انتخاب مجلس إدارة المنطقة التعليمية بواسطة الجمهور. ولهذا المجلس الحق في تعيين الموظفين وفصلهم وله سلطة التعاقد لإنشاء أو تأجير المدارس، وشراء الأجهزة والمعدات وغيرها. وينص القانون على أن يتقدم مجلس إدارة المنطقة التعليمية بموازنته السنوية إلى مجلس المدينة للموافقة عليها، ويمتنع على مجلس إدارة المنطقة التعليمية إنفاق أموال أو التمتع بالتزامات تزيد عن الحد الأقصى للاعتياد المصرح به من مجلس المدينة. ويتولى مجلس المدينة ربط الضرائب وتحصيلها وتوزيعها على المنطقة التعليمية. وتنفق المنطقة التعليمية بالإضافة إلى ذلك، أموال أخرى من الولاية والمقاطعة. وليس لمجلس إدارة المنطقة التعليمية الحق في اقتراض الأموال من الغير أو إصدار السندات، ولكن يمكن لمجلس المدينة إصدار السندات من أجل المنطقة التعليمية.

النتيجة المستمدة من الحقائق السابقة: Conclusion

تعتبر المنطقة التعليمية جزءاً من المدينة عند إعداد التقارير المالية، لأن المدينة مسئولة عن الشؤون المالية الأساسية وفقاً للمعايير التالية:

(١) المرجع السابق من ص ١٠٤ إلى ص ١٠٦.

(٢) المرجع السابق من ص ١١٣ إلى ص ١١٤.

- ١ - مسئولية مجلس المدينة عن الموافقة على موازنة المنطقة التعليمية، ووضع القيود على الإنفاق.
- ٢ - مسئولية مجلس المدينة عن تمويل العجز، ويمكن للمجلس إصدار سندات لتمويل عمليات المنطقة التعليمية.
- ٣ - مسئولية مجلس المدينة عن الإدارة المالية، وفرض الضرائب وتحصيلها.
- ١ - المسئولية الأساسية للمنطقة التعليمية تقديم خدمة التعليم للمواطنين.

الأموال هي الوحدات المحاسبية الحكومية:

Funds: The Accounting Entities for Governmental Units:

تركز المحاسبة في تنظيمات قطاع الأعمال على الوحدة الاقتصادية كوحدة محاسبية. وطبقاً لذلك تعتبر شركة الأشخاص (التضامن) وحدة محاسبية مستقلة عن الشركاء، وتصدر القوائم المالية الموحدة عن مجموعة من الشركات تكون وحدة اقتصادية مستقلة تخضع لسيطرة عامة، مع أن كل شركة تعتبر وحدة قانونية ولها شخصيتها الاعتبارية. أما في القطاع الحكومي، فلا توجد وحدة محاسبية مستقلة لكل تنظيم إداري حكومي. وبدلاً من ذلك يعتبر المال هو الوحدة المحاسبية في الوحدات الحكومية The Accounting Entity for Governmental units is the fund وقد عرف المال في دليل المعايير على النحو التالي^(١):

ينبغي تصميم وتشغيل النظم المحاسبية الحكومية على أساس المال، ويعرف المال بأنه وحدة مالية ومحاسبية تحتوي على مجموعة من الحسابات المتوازنة ذاتياً لتسجيل النقدية والموارد المالية الأخرى، بالإضافة إلى الإلتزامات والرصيد المتبقي للمال وما يطرأ على كل ذلك من تغيرات. ويخصص هذا المال لانجاز أنشطة محددة أو تحقيق أهداف معينة طبقاً لتشريعات أو تعليمات أو قيود خاصة.

وبناء على التعديل الذي جاء بالنشرة رقم (٦) الصادرة عن GASB بعنوان «المحاسبة وإعداد التقارير المالية عن رسوم التحسينات»، فقد تضمن دليل المعايير

(١) المرجع السابق ص: ٤٥.

سبعة أنواع من الأموال ومجموعتين من الحسابات هما كما يلي^(١):

الأموال الحكومية: Governmental Funds

١ - المال العام **The General Fund** : ويخصص للمحاسبة عن جميع الموارد العامة ما عدا تلك التي يتم المحاسبة عنها في مال آخر.

٢ - أموال الإيراد المخصص **Special Revenue Funds** : وتخصص للمحاسبة عن مصادر إيراد معينة تخصص قانوناً للإنفاق منها على أغراض محددة (بخلاف أموال رسوم التحسينات، أو أموال الأمانة القابلة للإنفاق، أو أموال المشروعات الرأسالية الأساسية).

٣ - أموال المشروعات الرأسالية **Capital Projects Funds** : وتخصص للمحاسبة عن الموارد المالية التي تستخدم للحصول على أو بناء إنشاءات رأسالية أساسية (باستثناء ما يتم بواسطة أموال الملكية أو أموال رسوم التحسينات أو أموال الأمانة).

٤ - أموال خدمة الدين **Debt Service Funds** : وتخصص للمحاسبة عن الموارد التي يتم تجميعها بغرض سداد أقساط القروض طويلة الأجل والفوائد المستحقة.

أموال الملكية: Proprietary Funds

١ - أموال المرافق العامة **Enterprise Funds** : وتخصص للمحاسبة عن العمليات:

أ - التي تعمل بطريقة ممانلة لتنظيمات قطاع الأعمال - حيث يكون هدف التنظيم الحكومي توفير السلع والخدمات للمواطنين بمقابل لتغطية التكاليف (المصروفات متضمنة الاستهلاك).

ب - التي يقرر التنظيم الحكومي أهمية التحديد الدوري لإيراداتها ومصرفاتها، والدخل الصافي للمحافظة على رأس المال أو لأغراض السياسة العامة

(١) المرجع السابق من ص ٤٧ إلى ٤٨، ٥٣، ٥٩.

أو الرقابة الإدارية، أو محاسبة المسئولية، أو أي أغراض أخرى.

٢ - أموال الخدمة الداخلية **Internal Service Funds**: وتخصص للمحاسبة عن تمويل السلع والخدمات التي يقدمها قسم أو إدارة معينة أو إدارات أخرى بالتنظيم الحكومي أو تنظيمات حكومية أخرى مقابل استرداد التكلفة.

أموال الوكالة والأمانة: **Fiduciary Funds**

تخصص أموال الوكالة **Agency Funds** وأموال الأمانة **Trust Funds** للمحاسبة عن الأصول التي يعهد بها للتنظيم الحكومي على سبيل الأمانة أو الوكالة عن أفراد أو هيئات خاصة، أو تنظيمات حكومية أخرى أو أموال أخرى. وهي تتضمن:

أ - أموال الأمانة القابلة للإنفاق **Expendable Trust Funds**.

ب - أموال الأمانة غير القابلة للإنفاق **Nonexpendable Trust Funds**.

جـ - أموال المعاشات **Pension Trust Funds**.

د - أموال الوكالة **Agency Funds**.

مجموعتي الحسابات: **Accounting Groups**

١ - مجموعة حسابات الأصول الثابتة العامة - يجب المحاسبة عن الأصول الثابتة المتعلقة بأموال الملكية وأموال الأمانة في نطاق تلك الأموال. أما الأصول الثابتة الأخرى الخاصة بالوحدة الحكومية فيجب المحاسبة عنها خلال مجموعة حسابات الأصول الثابتة العامة.

٢ - مجموعة حسابات الإلتزامات العامة طويلة الأجل - يجب المحاسبة عن الإلتزامات طويلة الأجل المتعلقة بأموال الملكية وأموال الأمانة في نطاق تلك الأموال. أما الإلتزامات العامة طويلة الأجل الأخرى الخاصة بالوحدة الحكومية، والتي لم تستحق بعد، متضمنة ديون رسوم التحسينات الخاصة التي قد تلتزم بها الحكومة، فيجب المحاسبة عنها خلال مجموعة حسابات الإلتزامات العامة طويلة الأجل.

ويتضح مما سبق أن الأموال الحكومية (The Governmental Funds) يتم المحاسبة فيها عن الموارد المالية الخاصة بالوحدة الحكومية والتي تستخدم في العمليات الجارية. وأموال الملكية (The Proprietary Funds) تنجز أنشطة الوحدات الحكومية التي تشبه عمليات تنظيمات قطاع الأعمال. أما أموال الغير التي يعهد بها إلى الوحدة الحكومية (Fiduciary Fund) فتخصص للمحاسبة عن الموارد التي لا تمتلكها الوحدة الحكومية ولكنها تدار بمعرفة هذه الوحدة على سبيل الوكالة أو الوصاية أو الأمانة. بالإضافة إلى ذلك توجد مجموعتي حسابات فرعية وهما لا يعتبران أموالاً، ولكنها مجرد سجلات تذكيرية Memorandum records للعقارات والمعدات الخاصة بالوحدة والإلتزامات التي تقع عليها ولم تسجل في الأموال.

والجدير بالذكر، أن كل وحدة حكومية لها مال عام ومجموعي حسابات. وطبقاً لدليل المعايير، إذا تطلب الأمر إضافة أي أموال أخرى فيجب أن يتم ذلك بتصريح من السلطة التشريعية. هذا وناقش في الجزء المتبقي من هذا الفصل كيفية المحاسبة عن المال العام، أما المحاسبة عن الأموال الأخرى ومجموعي الحسابات فنستخصص لها الفصلين الثاني عشر والثالث عشر.

المحاسبة وفقاً لأساس الاستحقاق المعدل:

The Modified Accrual Basis of Accounting

من المتعارف عليه أن المحاسبة الحكومية لا تستهدف قياس نتيجة عمليات الوحدة الحكومية عن السنة المالية، ولكن يستثنى من ذلك أموال المرافق العامة وأموال الخدمة الداخلية التي تحقق إيرادات من بيع السلع أو أداء الخدمات. وبدلاً من المحاسبة عن نتيجة العمليات تركز التقارير المالية على المسألة المالية. ونتيجة لذلك يعتبر أساس الاستحقاق المعدل Modified Accrual Basis ملائماً للمحاسبة عن الأموال الحكومية الأربعة بالإضافة إلى أموال الوكالة وأموال الأمانة القابلة للإنفاق (Expendable Trust Funds) كما أشار بذلك المبدأ الثامن. أما أساس الاستحقاق بمفهومه التقليدي فهو يطبق على نوعي مال الملكية بالإضافة إلى أموال الأمانة غير القابلة للإنفاق وأموال المعاشات.

هذا وقد عرف مجلس معايير المحاسبة الحكومية أساس الاستحقاق المعدل على النحو التالي:

الاعتراف بالإيراد: يعترف بالإيرادات وأي إضافات أخرى للمال الحكومي (مثل المحصل من إصدار سندات) في الفترة المحاسبية التي تصبح فيها قابلة للإستحقاق - بمعنى أن تصبح قابلة للقياس وتكون متاحة لتمويل نفقات الفترة المالية. وتعني كلمة متاحة أن تكون قابلة للتحصيل خلال الفترة الجارية أو بالسرعة التي تكفي لاستخدامها في سداد التزامات الفترة الجارية.

الاعتراف بالنفقات: يركز القياس في المحاسبة عن الأموال الحكومية على النفقات Expenditures بدلاً من المصروفات Expenses وتعني النفقات النقص في صافي الموارد المالية. وتكون معظم النفقات والتحويلات الخارجة قابلة للقياس والتسجيل عندما تستحق الإلتزامات المتعلقة بها. . . .

وهناك أساليب بديلة للاعتراف بالنفقات عند المحاسبة في الأموال الحكومية، ولكنها ترتبط بعناصر محددة منها:

- ١ - عناصر المخزون (مثل المواد والمهمات) يمكن اعتبارها نفقات عند شرائها (أسلوب الشراء)، أو عند استخدامها (أسلوب الاستهلاك)، ولكن إذا كان هناك قدر كبير من المخزون آخر الفترة يجب أن يظهر في الميزانية العمومية.
- ٢ - نفقات التأمين والخدمات الماثلة التي تمتد على مدى أكثر من فترة محاسبية لا يستلزم الأمر توزيعها على فترتين محاسبتين أو أكثر، ولكن يمكن المحاسبة عنها كنفقات في الفترة التي حدثت فيها.

التحويلات: يجب الاعتراف بالتحويلات من الموارد المالية التي تحدث بين الأموال في نفس الفترة التي يظهر فيها مدبني التحويلات الداخلة ومدبني التحويلات الخارجة.

الإيرادات Revenues: معظم إيرادات الأموال الحكومية الخمسة وأموال الأمانة القابلة للإنفاق يتم المحاسبة عنها وفقاً للأساس النقدي. فعلى سبيل المثال، يصعب استخدام أساس الاستحقاق في المحاسبة عن ضرائب الدخل، وضرائب المبيعات. وكذلك الحال بالنسبة للإيرادات المتولدة من الرسوم التي تحصل عند منح التصاريح أو التراخيص، فمثل هذه العناصر يصعب تحميل الممولين بها مقدماً لصعوبة التنبؤ بها أو تقديرها. ومع ذلك هناك نوع من الإيرادات في الوحدات

الحكومية يمكن أن يطبق عليه أساس الاستحقاق وهو الضرائب العقارية. فقد جرت العادة على تحميل المولين بالضرائب العقارية مقدماً وهي تكون قابلة للدفع خلال نفس السنة المالية. وباختصار يمكن القول بأن الأساس النقدي يعد ملائماً للمحاسبة عن معظم عناصر الإيرادات في الأموال الحكومية الخمسة (وهي المال العام، ومال الإيراد المخصص، ومال المشروعات الرأسالية، ومال خدمة الدين، ثم مال رسوم التحسينات) وأموال الأمانة القابلة للإنفاق.

النفقات Expenditures: عرفنا أنه في الأموال الحكومية وأموال الأمانة القابلة للإنفاق لا يتم التركيز على قياس نتيجة العمليات، ولذلك يتم المحاسبة عن النفقات المصرح بها من الموارد المتاحة، بدلاً من المحاسبة عن مصروفات العمليات. ففي هذه الأموال لا توجد ثمة علاقة بين التكاليف المستنفدة والإيرادات المحققة. ونتيجة لذلك لا يستلزم المحاسبة عن مصروفات استهلاك الأصول الثابتة، ولا تسجل مصروفات الضرائب المشكوك في تحصيلها حيث تسجل إيرادات الضرائب بصافي القيمة المتوقع تحصيلها. وعكس من ذلك نجد أن أموال الملكية (أموال المرافق العامة والخدمة الداخلية) وأموال الأمانة غير القابلة للإنفاق يطبق عليها المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في تنظيمات قطاع الأعمال.

تسجيل بيانات الموازنة: Recording the Budget

تعتبر الموازنة حجر الزاوية في الرقابة التشريعية على الوحدات الحكومية، ولذلك تقوم الفروع التنفيذية التابعة للوحدة الحكومية بإعداد مقترحات الموازنة، وتقوم الأجهزة التشريعية بمراجعتها وتعديلها، ثم يتم اعتمادها وإصدارها بموجب قانون. وعندئذ تصبح الموازنة قابلة للتنفيذ بمعرفة الفروع التنفيذية.

وكما هو الحال في تنظيمات قطاع الأعمال، تعد الوحدات نوعين من الموازنات:

النوع الأول: الموازنات السنوية (Annual Budgets)، وهي تتضمن الإيرادات المقدرة والاعتمادات اللازمة لنفقات سنة مالية معينة. والموازنات السنوية تلائم المال العام وأموال الإيراد المخصص، وتستخدم أحياناً في أموال خدمة

الدين. وقد تستخدم الموازنة السنوية في مال الأمانة القابل للإنفاق، ويتوقف ذلك على شروط عقد الأمانة.

أما النوع الثاني: فهو الموازنات الرأسمالية (Capital Budgets)، وهي تستخدم للرقابة على النفقات المتعلقة بمشروع البناء أو الحصول على الأجهزة والمعدات. ويمكن استخدام الموازنات الرأسمالية في أموال المشروعات الرأسمالية وأموال رسوم التحسينات. وغالباً ما تسجل بيانات الموازنات السنوية والرأسمالية في السجلات المحاسبية للأموال حتى يمكن التحقق محاسبياً من مدى الاستحابة للشروط والقواعد القانونية.

أما عمليات أموال الملكية (المرافق العامة والخدمة الداخلية)، وأموال الأمانة غير القابلة للإنفاق فهي ماثلة لتلك العمليات التي تقوم بها منظمات قطاع الأعمال. ونتيجة لذلك، فإن الموازنات السنوية المستخدمة بواسطة هذه الأموال تعتبر كأداة للتخطيط والرقابة الإدارية أكثر منها أداة للرقابة التشريعية، ويعني ذلك أن الموازنات السنوية لهذه الأموال لا تثبت في سجلاتها المحاسبية.

أنواع الموازنات السنوية: هناك أربعة أنواع من الموازنات السنوية، ويمكن للوحدة الحكومية استخدام واحدة أو أكثر من هذه الموازنات. ونوجز هذه الأنواع فيما يلي:

أ - الموازنة التقليدية (Traditional Budget): تعد بواسطة الإدارات التنفيذية، وتركز على أنواع النفقات المصرح بها، فعلى سبيل المثال تشتمل الموازنة التقليدية لإدارة قضايا الحكومة على النفقات المصرح بها مقابل خدمات العاملين، وقيمة المستلزمات السلعية والخدمية والأجهزة التي تحتاجها هذه الإدارة لفترة عام.

ب - موازنة البرنامج (Program Budget): وتركز هذه الموازنة على قياس التكلفة الإجمالية لكل برنامج من برامج الوحدة الحكومية بصرف النظر عن عدد الفروع أو الإدارات الحكومية التي تنجز هذا البرنامج. وهذا ويتم تبويب نفقات كل برنامج حسب أنواعها - أي في شكل رواتب ومستلزمات سلعية وخدمية وهكذا.

ج - موازنة الأداء (Performance Budget): وتستهدف هذه الموازنة الربط بين المدخلات من الموارد الحكومية والمخرجات من الخدمات الحكومية، فعلى سبيل

المثال، يمكن المقارنة بين النفقات الإجمالية المقدرة لإدارة الجوازات والجنسية وحجم العمل المتوقع إنجازه بمعرفة هذه الإدارة خلال السنة المالية المقبلة.

د - نظام التخطيط والبرمجة والموازنة (Planning, Programing, Budgeting System): ويعتمد في ظل هذا النظام على مفاهيم موازني البرامج والأداء في محاولة صياغة الأهداف الأساسية للوحدة الحكومية، ويتم بعد ذلك المفاضلة بين الطرق البديلة لتحقيق هذه الأهداف اعتماداً على أسلوب تحليل التكلفة والمنفعة المتوقعة من كل بديل.

وبصرف النظر عن أنواع الموازنات السنوية التي تستخدمها الوحدة الحكومية، فإن الموازنة النهائية التي يتم اعتمادها بمعرفة السلطة التشريعية سوف تشمل على الإيرادات المقدرة Estimated Revenues للسنة المالية والإعتمادات Appropriations اللازمة للنفقات المصرح بها عن تلك السنة. وإذا زادت الإيرادات المقدرة عن الإعتمادات سوف يظهر فائض موازنة Budgetary Surplus أما إذا زادت الإعتمادات عن الإيرادات المقدرة سوف يظهر عجز موازنة Budgetary Deficit.

قيد اليومية لموازنة المال العام:

لتوضيح كيفية تسجيل الموازنة السنوية في السجلات المحاسبية للمال العام، نفترض أن مجلس مدينة عنيزة اعتمد الموازنة السنوية التالية للمال العام عن السنة المالية التي تنتهي في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٨ هـ.

موازنة مجلس مدينة عنيزة

موازنة المال العام

عن السنة المالية التي تنتهي في ١٤٠٨/١٢/٣٠ هـ

ريال	الإيرادات المقدرة	الضرائب العقارية
٧٠٠ ٠٠٠		
١٤٠ ٠٠٠		الضرائب والرسوم الأخرى
٨٤٠ ٠٠٠		جملة الإيرادات المقدرة
١٠ ٠٠٠		موارد مالية أخرى مقدرة
٨٥٠ ٠٠٠		جملة فرعية
	يطرح الاعتمادات:	
٤٧٠ ٠٠٠	للإدارة العامة	
٣٤٠ ٠٠٠	للإدارات الأخرى	
٨١٠ ٠٠٠	جملة الاعتمادات	
١٠ ٠٠٠	استخدامات مالية أخرى مقدرة	
٨٢٠ ٠٠٠		
٣٠ ٠٠٠	فائض الموازنة (زيادة الإيرادات المقدرة والموارد المالية الأخرى على الاعتمادات والاستخدامات المالية الأخرى).	

وبعد اعتماد الموازنة تسجل بياناتها في دفتر اليومية العامة الخاص بالمال العام في غرة محرم ١٤٠٨ هـ وفقاً للقيود التالي:

٨٤٠ ٠٠٠	الإيرادات المقدرة
١٠ ٠٠٠	الموارد المالية الأخرى المقدرة
٨١٠ ٠٠٠	الاعتمادات
١٠ ٠٠٠	الاستخدامات المالية الأخرى المقدرة
٣٠ ٠٠٠	رصيد مال الموازنة

ونحاول إلقاء الضوء على الحسابات التي ظهرت في قيد اليومية السابق وفقاً للتحليل التالي:

١ - يمكن اعتبار حسابي الإيرادات المقدرة والموارد المالية الأخرى المقدرة بمثابة أصول وهمية (Pseudo assets)، لأنها يشتملان على موارد متوقع تسلمها بواسطة المال العام خلال السنة المالية. وهذين الحسابين لا يعتبران من الأصول الحقيقية لأنها لا يتلاءمان مع التعريف المحاسبي للأصل وهو: منافع اقتصادية محتملة تم الحصول عليها أو تخضع لسيطرة وحدة معينة كنتيجة لعمليات أو أحداث وقعت في الماضي. ويعني ذلك أن هذين الحسابين في جوهرهما يعتبران من الحسابات التذكيرية (Memorandum Accounts)، ومثل هذه الحسابات تنيد في أغراض الرقابة فقط، ولذلك فهي تقفل بعد إصدار القوائم المالية للعام عن السنة المالية المنتهية في ١٤٠٨/١٢/٣٠ هـ.

٢ - يشتمل حساب الموارد المالية الأخرى المقدرة على العناصر التي لا تعتبر من حسابات الإيرادات، مثال المبالغ المتوقع تحصيلها من بيع بعض العقارات والمعدات وكذلك المبالغ المتوقع تحويلها من أموال أخرى.

٣ - يمكن النظر إلى حسابي الإعتمادات والاستخدامات المالية الأخرى كالإلتزامات وهمية (Pseudo Liability) لأنها يعكسان تعهد السلطة التشريعية بإنفاق موارد المال العام كما تم التصريح بها في الموازنة السنوية. ولا يعتبر هذين الحسابين من الإلتزامات الحقيقية لأنها لا يتلاءمان مع تعريف الإلتزام «بأنه تضحية بمنافع اقتصادية تنشأ من تعهد وحدة معينة بأن تحول أصول أو تقدم خدمات إلى وحدات أخرى في المستقبل نتيجة لعمليات أو أحداث تمت في الماضي». ولذلك يعتبر هذين الحسابين بمثابة حسابات تذكيرية تنيد في أغراض الرقابة فقط، ولذلك فهي تقفل بعد إصدار القوائم المالية للعام عن السنة المالية المنتهية في ١٤٠٨/١٢/٣٠ هـ.

٤ - يشتمل حساب الاستخدامات المالية الأخرى المقدرة على التحويلات النقدية إلى الأموال الأخرى لأنها لا تعتبر من عناصر النفقات.

٥ - يشتمل حساب رصيد مال الموازنة على الفرق بين الحسابات المدينة والدائنة التي تضمها قيد إثبات بيانات الموازنة في اليومية العامة. وبالرغم من أن هذا الرصيد يشبه حسابات حقوق الملكية التي تظهر في ميزانيات تنظيمات قطاع

الأعمال، إلا أنه لا يعكس أي حقوق للملكية على أصول المال العام. وفي نهاية السنة المالية يقفل حساب رصيد مال الموازنة عن طريق إجراء قيد عكسي للقيد الأصلي الخاص بإثبات بيانات الموازنة.

والجدير بالذكر أن قيد اليومية العامة المتعلق بإثبات بيانات الموازنة السنوية الخاصة بالمال العام يدعمه قيود تفصيلية لترحيلها إلى دفاتر الأستاذ الفرعية المتعلقة بالإيرادات والإعتمادات. وإذا أمعنا النظر في موازنة المال العام السابقة سنلاحظ أنها موجزة بدرجة كبيرة، أما في مجال الممارسة تنطوي مثل هذه الموازنة على تفصيلات كثيرة حيث تبوب الإيرادات المقدرة وفقاً لمصادرها، وتبوب الإعتمادات وفقاً للوظائف والبرامج المتوقعة إنجازها. ونعرض فيما يلي نموذج لأنواع الحسابات التي تظهر في دفاتر الأستاذ الفرعية:

الإيرادات المقدرة	الإعتمادات
الضرائب	الإدارة العامة للحكومة
رسوم التراخيص والتصاريح	الأمن العام
الإيرادات المتبادلة بين الوحدات الحكومية	الأشغال العامة
الإيرادات مقابل خدمات	الرعاية الصحية والرفاهية
الغرامات والمصادر	النظافة والرعاية الاجتماعية
الإيرادات الأخرى	المحافظة على الموارد الطبيعية
	خدمة الدين
	التفقات المتبادلة بين الوحدات الحكومية
	اعتمادات أخرى

ويمكننا القول أن الموازنات في أي وحدة حكومية غالباً ما تثبت في السجلات المحاسبية المتعلقة بالأموال الحكومية الخمسة التي تضمها المبدأ الثالث من المبادئ المحاسبية السابقة. وقد يتطلب الأمر أيضاً تسجيل بيانات الموازنة المتعلقة بأموال الأمانة القابلة للإنفاق، ولكن يتوقف ذلك على شروط منح الأمانة.

ويرتب على تسجيل بيانات الموازنة تسهيل عملية إعداد القوائم المالية ومقارنة حسابات الإيرادات والتفقات الفعلية مع البيانات المقدرة في الموازنة.

الإرتباطات ورقابة الموازنة Encumbrances and Budgetary Control

يطبق أسلوب محاسبة الإرتباطات للتحقق من أن نفقات الوحدة الحكومية تتم وفقاً للإعتادات المخصصة بمعرفة السلطة التشريعية في الدولة. ويطبق هذا الأسلوب على المال العام، وأموال الإيراد المخصص، وأموال المشروعات الرأسمالية، وأموال رسوم التحسينات. فإذا أصدر أحد هذه الأموال أمر شراء مواد ومهمات إلى أحد الموردين، أو طلب الحصول على خدمات من أحد المتعهدين، فعندئذ يسجل قيد في دفتر اليومية العامة على النحو التالي:

— إثبات ارتباط مقابل إصدار أمر شراء رقم ١٦٨٥ إلى شركة الشروق:

١٨ ٤١٣ الإرتباطات.

١٨ ٤١٣ رصيد المال المخصص للإرتباطات

وعندما تتسلم الوحدة الحكومية فاتورة المهات التي وردت أو الخدمات التي أدت، فعندئذ تسجل عملية دفع القيمة مع إلغاء قيد الإرتباط بقيد عكسي على النحو التالي:

— إستلام المهات التي صدر عنها أمر شراء رقم ١٦٨٥

١٨ ٥٠٧ النفقات

١٨ ٥٠٧ أذن الدفع المستحقة

— إلغاء قيد الارتباط السابق بعد استلام المهات وسداد قيمتها.

١٨ ٤١٣ رصيد المال المخصص للإرتباطات

١٨ ٤١٣ الارتباطات

ويتضح من القيدين السابقين أن هناك فرقاً بين قيمة الفاتورة وقيمة أمر الشراء الصادر من الوحدة الحكومية، ويرجع ذلك لعدة أسباب منها التغيرات في الأسعار، أو ضريبة المبيعات، أو تكاليف النقل. والجدير بالذكر أن أسلوب الارتباط هو وسيلة تذكيرية أو تنظيمية للتأكد من عدم زياد النفقات عن الاعتادات المخصصة للسنة المالية. هذا وليس من الضروري إجراء قيد الإرتباطات لعمليات الإنفاق العادية مثل الرواتب والأجور ومصاريف الإيجار والمنافع العامة. ومن

المعروف أن أسلوب الارتباط المستخدم في الوحدات الحكومية بالمفهوم المتقدم لا يستخدم في المحاسبة بتنظيمات قطاع الأعمال.

المحاسبة عن المال العام لإحدى الوحدات الحكومية:

كما أشرنا آنفاً يستخدم المال العام للمحاسبة عن كل عمليات الوحدة الحكومية التي لا يتم المحاسبة عنها بواسطة أي من الأموال السبعة الأخرى. وعادة ما يشتمل المال العام على القدر الأكبر من إيرادات ونفقات الوحدة الحكومية. ولتوضيح كيفية المحاسبة عن المال العام سوف نعود إلى مثالنا السابق بمجلس مدينة عنيزة.

١ - نفترض أن الميزانية العمومية المتعلقة بالمال العام الخاص بمدينة عنيزة كانت في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٧ على النحو التالي:

المال العام لمجلس مدينة عنيزة

الميزانية العمومية

في ١٤٠٧/١٢/٣٠

ريال	ريال	الأصول
١٦٠ ٠٠٠		النقدية
٤٠ ٠٠٠		مخزون المهيات
٢٠٠ ٠٠٠		إجمالي الأصول
		الإلتزامات ورصيد المال
٨٠ ٠٠٠		أفون الدفع المستحقة
		رصيد المال
	٤٠ ٠٠٠	رصيد مخصص لمخزون المهيات
	٨٠ ٠٠٠	رصيد غير مخصص
١٢٠ ٠٠٠		
٢٠٠ ٠٠٠		إجمالي الإلتزامات ورصيد المال

وإذا أمعنا النظر في رصيد المال المخصص لمخزون المهيات سنلاحظ أنه يشبه الأرباح المحتجزة المخصصة في تنظيمات قطاع الأعمال. ولذلك فإن هذا المبلغ وقدره

٤٠ ٠٠٠ ريال يعتبر محجوز من رصيد المال، ومن ثم فهو غير قابل للإنفاق أو التخصيص عند اعتماد الموازنة الجديدة لسنة ١٤٠٨ بمعرفة السلطة التشريعية.

فإذا افترضنا أنه بالإضافة إلى بيانات الموازنة التي عرضناها آنفاً، قد حدثت العمليات التالية في المال العام لمجلس مدينة عنيزة عن السنة المالية المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٨ هـ:

١ - تم ربط ضرائب ملكية على الممولين قدرها ٧٢٠ ٠٠٠ ريال، ويتضمن هذا المبلغ ١٤ ٠٠٠ ريال ديون مشكوك في تحصيلها.

٢ - بلغت ضرائب الملكية المحصلة من الممولين ٧٥٠ ٠٠٠ ريال، وهناك إيرادات أخرى محصلة جملتها ١٠٢ ٠٠٠ ريال.

٣ - تقرر إعدام ضرائب ملكية قدرها ١٣ ٠٠٠ ريال.

٤ - صدرت أوامر شراء مهمات إلى الموردين جملتها ٣٦٠ ٠٠٠ ريال.

٥ - بلغت جملة نفقات العام مبلغ ٧٦٠ ٠٠٠ ريال منها ٩٠ ٠٠٠ ريال استخدمت في شراء مهمات، و ٣٥٠ ٠٠٠ ريال سبق الإربطاط به بمبلغ ٣٥٥ ٠٠٠ ضمن أوامر الشراء التي صدرت خلال العام بمبلغ إجمالي وقدره ٣٦٠ ٠٠٠ ريال.

٦ - وردت فاتورتان عن مستلزمات سلعية وخدمية حصل عليها المال العام من مال الخدمة الداخلية بمبلغ ٢٠ ٠٠٠ ريال، ومن مال المرافق العامة بمبلغ ٣٠ ٠٠٠ ريال.

٧ - بلغت أذون الدفع المسددة خلال العام ٧٧٠ ٠٠٠ ريال. وتم سداد مبلغ ٢٥ ٠٠٠ ريال إلى مال المرافق العامة، ومبلغ ١٤ ٠٠٠ ريال إلى مال الخدمة الداخلية.

٨ - بلغت التحويلات النقدية إلى مال خدمة الدين قدرها ١١ ٠٠٠ ريال، وسوف يستخدم هذا المبلغ في سداد فوائد السندات العامة واسترداد السندات المستحقة.

٩ - تسلم المال العام مبلغ ٥٠ ٠٠٠ ريال من مال المرافق العامة كمساهمة بدلاً من

الضرائب العقارية المستحقة عن هذه المرافق.

١٠ - بلغت تكلفة المهتمات المستخدمة خلال العام مبلغ ٨٠ ٠٠٠ ريال.

١١ - اعتبرت ضرائب الملكية التي لم تحصل حتى انتهاء السنة المالية ضرائب متأخرة.

١٢ - خصص مجلس المدينة مبلغ ٢٥ ٠٠٠ ريال من رصيد المال غير المخصص لإحلال أجهزة ومعدات في السنة المالية التالية.

هذا، وبعد تسجيل بيانات الموازنة في دفتر اليومية العامة كما أوضحنا آنفاً، سوف تثبت العمليات المالية السابقة في السجلات المالية للمال العام بمدينة عنيزة عن السنة المالية المنتهية في ١٤٠٨/١٢/٣٠ هـ.

المال العام لمدينة عنيزة

اليومية العامة

١ - إثبات استحقاق الضرائب العقارية مع تقدير الجزء المشكوك في تحصيله:

٧٢٠ ٠٠٠ ممولوا الضرائب الجارية

١٤ ٠٠٠ مخصص ضرائب جارية مشكوك في تحصيلها

٧٠٦ ٠٠٠ الإيرادات

وكما أشرنا في بداية هذا الفصل يسمح أساس الاستحقاق المعدل بالمحاسبة عن الضرائب العقارية في المال العام وفقاً لأساس الاستحقاق لأنها تربط على ملاك العقارات بواسطة مجلس المدينة. ويعتبر حساب المخصص المقدّر للضرائب المشكوك في تحصيلها بمثابة حساب مقابل لإجمالي الضرائب المربوطة، وتعتبر القيمة الصافية هي الإيرادات الفعلية من الضرائب العقارية خلال العام.

٢ - إثبات النقدية المحصلة من الضرائب العقارية والإيرادات الأخرى.

٧٥٢ ٠٠٠ النقدية

٦٥٠ ٠٠٠ ممولو الضرائب الجارية

١٠٢ ٠٠٠ الإيرادات

وإذا كانت بعض عناصر الإيرادات لا تستجيب لأساس الاستحقاق المحاسبي فيجب أن تسجل وفقاً للأساس النقدي اتساقاً مع أساس الاستحقاق المعدل. أما الضرائب وأي إيرادات أخرى تحصل مقدماً خلال السنة المالية يجب أن تسجل في حساب الإلتزامات.

وإذا كان هناك عجز نقدي مؤقت في المال العام قبل تحصيل الضرائب العقارية، فيمكن الحصول على قرض قصير الأجل مقابل إصدار ورقة دفع استناداً إلى الضرائب المتوقعة تحصيلها، ولذلك يستخدم جزء من حصيلة هذه الضرائب في سداد ذلك القرض.

٣ - إعدام بعض الضرائب العقارية للتأكد من عدم تحصيلها.

١٣٠٠٠ مخصص الضرائب الجارية المشكوك في تحصيلها

١٣٠٠٠ مولو الضرائب الجارية

ويلاحظ أن هذا القيد اختصر الإجراءات المألوفة في مجال معالجة الضرائب التي تقرر إعدامها. فالإجراء المنطقي يبدأ أولاً بتحويل الضرائب العقارية التي لم تحصل من حساب ممولي الضرائب الجارية إلى حساب ممولي الضرائب المتأخرة. وأي مبلغ يحصل من هذه الضرائب المتأخرة يجب أن يشتمل على إيرادات مقابل الفوائد والغرامات التي تفرض بنص القانون. وإذا طالت فترة التأخير يجب أن يحول حساب الضرائب المتأخرة وما يتعلق به من مخصص ديون مشكوك في تحصيلها إلى حساب الممولين المحجوز على ممتلكاتهم، وبعد مرور فترة ملائمة غالباً ما ينص القانون على بيع العقارات المحجوز عليها لاستيفاء الديون المستحقة للحكومة.

٤ - ثبات إصدار أوامر شراء خلال العام.

٣٦٠٠٠٠ الإرتباطات

٣٦٠٠٠٠ رصيد المال المخصص للإرتباطات

والجدير بالذكر أن إثبات عملية الارتباط بقيد في دفتر اليومية يحول دون تجاوز الإعتبارات المخصصة في الموازنة. ولذلك يرحل حساب الارتباط تفصيلاً

لتخفيض أرصدة الاعتمادات المتاحة في دفتر أستاذ الإعتمادات الفرعي . ويعني ذلك أن الرصيد غير المنفق من كل اعتماد يتم تخفيضه بمقدار المبالغ التي تتعهد بها الوحدة الحكومية بصدور أوامر الشراء .

٥ - إثبات نفقات المال العام وإلغاء الارتباطات المتعلقة بها :

أ - إثبات النفقات

النفقات	٦٧٠ ٠٠٠
مخزون المهات	٩٠ ٠٠٠
أذن الدفع المستحقة	٧٦٠ ٠٠٠

ويلاحظ من القيد السابق تحميل حساب النفقات بكل النفقات بصرف النظر عن الغرض منها، باستثناء المبلغ المدفوع لشراء مخزون مهات . فحساب النفقات يتضمن مدفوعات لاسترداد السندات وسداد الفوائد المستحقة عليها، وتضمن أيضاً قيمة العقارات والمعدات التي حصلت عليها الوحدة الحكومية، وكذلك المدفوعات مقابل السلع والخدمات التي ستحصل عليها في المستقبل، ويعني ذلك أن كل العناصر تم تحميلها لحساب النفقات سواء أكانت متعلقة بسداد التزامات أم حيازة أصول . والجدير بالذكر أن النفقات المتعلقة باسترداد السندات وسداد الفوائد المتعلقة بها يجب أن تسجل تذكيراً (On a Memorandum basis) . في مجموعة حسابات الالتزامات العامة طويلة الأجل، وكذلك يجب أن تسجل النفقات المتعلقة بحيازة الأصول الثابتة تذكيراً في مجموعة حسابات الأصول الثابتة العامة وهو الأمر الذي سنوضحه في الفصل الثاني عشر .

ونوجه النظر إلى أن أسلوب المحاسبة عن نفقات المال العام كما هو موضح في القيد السابق يؤكد مرة أخرى أهمية الموازنة السنوية . فالنفقات تحمل على الاعتمادات المصرح بها من السلطة التشريعية للوحدة الحكومية . ولذلك يجب ترحيل قيد النقات السابق وجملته ٦٧٠ ٠٠٠ ريال إلى دفتر أستاذ النفقات الفرعي بحيث يخفض أرصدة الاعتمادات تحت الصرف .

ب - إلغاء قيد الارتباطات المتعلق بالنفقات التي صدر عنها إذن دفع بمبلغ ٣٥٠ ٠٠٠ ريال .

رصيد المال المخصص للإرتباطات ٣٥٥ ٠٠٠

الإرتباطات ٣٥٥ ٠٠٠

ومن الملاحظ أن النفقات الفعلية المتعلقة بأمر الشراء قدرها ٣٥٥ ٠٠٠ ريال، وقد تضمن هذا المبلغ في قيد النفقات ٥/أ وجملته ٦٧٠ ٠٠٠ ريال. هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى تم إلغاء قيد الإرتباطات المتعلق بهذه النفقات بمبلغ ٣٥٥ ٠٠٠ ريال بموجب قيد عكسي لانتفاء الغرض من وجوده، ويرحل هذا القيد إلى كل من الأستاذ العام والأستاذ الفرعي، وبذلك يصبح رصيد حساب الإرتباطات مبلغ ٥ ٠٠٠ ريال.

٦ - تسجيل فاتوري المستلزمات السلعية والخدمية الواردة من الأموال الأخرى.

الاستخدامات المالية الأخرى ٥٠ ٠٠٠

المستحق مال المرافق العامة ٣٠ ٠٠٠

المستحق مال الخدمة الداخلية ٢٠ ٠٠٠

والجدير بالذكر أن الفواتير المستحقة للأموال الأخرى لا يصدر عنها أذون دفع ولكن يقتصر الأمر على تسجيلها في حسابات الإلتزامات بصفة مستقلة. ومن الملاحظ أنه تم تحميل هذه المبالغ لحساب الإستخدامات المالية الأخرى بدلاً من حساب النفقات.

٧ - تسجيل دفع الإلتزامات خلال العام:

أذون الدفع المستحقة ٧٧٠ ٠٠٠

المستحق مال المرافق العامة ٢٥ ٠٠٠

المستحق مال الخدمة الداخلية ١٤ ٠٠٠

التقديـة ٨٠٩ ٠٠٠

٨ - تسجيل التحويل لمال خدمة الدين لسداد فوائد السندات العامة واسترداد السندات المستحقة.

الاستخدامات المالية الأخرى ١١ ٠٠٠

التقديـة ١١ ٠٠٠

٩ - تسجيل تسلم مبلغ ٤٠ ٠٠٠ ريال من مال المرافق العامة كمساهمة بدلاً من الضرائب العقارية بالإضافة إلى ١٠ ٠٠٠ ريال دعم.

النقدية	٥٠ ٠٠٠
الإيرادات	٤٠ ٠٠٠
الموارد المالية الأخرى	١٠ ٠٠٠

ونوجه النظر إلى أن التحويلات إلى المال العام من الأموال الأخرى لا تعتبر إيرادات، ولكن تعالج في حساب بعنوان الموارد المالية الأخرى.

١٠ - تسوية المهيات المستخدمة خلال العام:

١/١٠ تسجيل قيمة الكمية المستخدمة كنفقات	٨٠ ٠٠٠
النفقات	٨٠ ٠٠٠

١٠/ب زيادة رصيد المال المخصص للمخزون بقيمة الزيادة في المخزون (٥٠ ٠٠٠ ريال - ٤٠ ٠٠٠ ريال = ١٠ ٠٠٠ ريال)	١٠ ٠٠٠
رصيد المال غير المخصص	١٠ ٠٠٠
رصيد المال المخصص لمخزون المهيات	١٠ ٠٠٠

ومن الملاحظ في القيد السابق (١٠/ب) أنه يمثل حجز جزء من رصيد المال حتى يحول دون تخصيصه لتمويل عجز الموازنة السنوية للمال العام عن السنة المنتهية في ١٤٠٩/١٢/٣٠. فمن المعروف أن النقدية والأصول النقدية الأخرى المتاحة بالمال العام هي التي تخصص لتمويل النفقات التي يصرح بها للسنة المالية التالية.

١١ - تسوية الضرائب الجارية التي لم تحصل بعد وتحويلها وما يرتبط بها من تخصيص إلى ضرائب متأخرة.

٥٧ ٠٠٠	ممولوا الضرائب المتأخرة
١ ٠٠٠	مخصص الضرائب الجارية المشكوك في تحصيلها
٥٧ ٠٠٠	ممولو الضرائب الجارية
١ ٠٠٠	مخصص الضرائب المتأخرة المشكوك في تحصيلها

وبناء على هذا القيد يقل كل من حساب ممولو الضرائب الجارية والحساب

المقابل المتعلق بالضرائب الجارية المشكوك في تحصيلها، حتى يكون هذين الحسابين جاهزين لتسجيل استحقاق ضرائب السنة المالية التالية التي تنتهي في ١٤٠٩/١٢/٣٠ هـ.

١٢ - إثبات تخصيص جزء من رصيد المال لإحلال أجهزة ومعدات في السنة المالية التالية:

رصيد المال غير المخصص	٢٥ ٠٠٠
رصيد المال المخصص لإحلال أجهزة ومعدات	٢٥ ٠٠٠

ميزان مراجعة المال العام في نهاية السنة المالية:

بعد ترحيل قيود اليومية السابقة (بما فيها قيد الموازنة) إلى دفتر الأستاذ العام سوف يظهر ميزان المراجعة في ١٤٠٨/١٢/٣٠ على النحو التالي:

المال العام لمدينة عنيزة	
ميزان المراجعة	
في ١٤٠٨/١٢/٣٠	
المدين	الدائن
١٤٢ ٠٠٠	التقدي
٥٧ ٠٠٠	ممولو الضرائب المتأخرة
١ ٠٠٠	مخصص الضرائب المتأخرة المشكوك في تحصيلها
٥٠ ٠٠٠	مخزون المهات
٧٠ ٠٠٠	أذون الدفع المستحقة
٥ ٠٠٠	المستحق لمال المرافق العامة
٦ ٠٠٠	المستحق لال الخدمة الداخلية
٥ ٠٠٠	رصيد المال المخصص للإرتباطات
٥٠ ٠٠٠	رصيد المال المخصص لمخزون المهات
٢٥ ٠٠٠	رصيد المال المخصص للأجهزة والمعدات
٤٥ ٠٠٠	رصيد المال غير المخصص

رصيد مال الموازنة	٣٠ ٠٠٠	
الإيرادات المقدرة		٨٤٠ ٠٠٠
الموارد المالية الأخرى المقدرة		١٠ ٠٠٠
الاعتمادات	٨١٠ ٠٠٠	
الاستخدامات المالية الأخرى المقدرة	١٠ ٠٠٠	
الإيرادات	٨٤٨ ٠٠٠	
الموارد المالية الأخرى	١٠ ٠٠٠	
النفقات		٨٠٠ ٠٠٠
الاستخدامات المالية الأخرى		١١ ٠٠٠
الارتباطات		٥ ٠٠٠
	<u>١٩١٥ ٠٠٠</u>	<u>١٩١٥ ٠٠٠</u>

القوائم المالية للمال العام:

من البديهي أن نتائج العمليات (ربحاً أو خسارة) ليس لها مغزى في المال العام. وبدلاً من ذلك تعد قائمتان مالتان الأولى: قائمة الإيرادات والنفقات والتغيرات في رصيد المال، والثانية: الميزانية العمومية. ونوضح في الجزء التالي هاتين القائمتين كما نظهران في ١٤٠٨/١٢/٣٠ هـ عن المال العام لمدينة عنيزة.

المال العام لمدينة عتيبة
قائمة الإيرادات والنفقات والتغيرات في رصيد المال
عن السنة المنتهية في ١٤٠٨/١٢/٣٠ هـ

	بيانات الموازنة	البيانات الفعلية	الإنحرافات الملائمة (وغير الملائمة)
الإيرادات			
الضرائب	٧٠٠ ٠٠٠	٧٠٦ ٠٠٠	٦ ٠٠٠
أخرى	١٤٠ ٠٠٠	١٤٢ ٠٠٠	٢ ٠٠٠
إجمالي الإيرادات	٨٤٠ ٠٠٠	٨٤٨ ٠٠٠	٨ ٠٠٠
النفقات			
الإدارة العامة	٤٧٠ ٠٠٠	٤٥٩ ٠٠٠ *	١١ ٠٠٠
إدارات أخرى	٣٤٠ ٠٠٠	٣٤١ ٠٠٠	(١ ٠٠٠)
إجمالي النفقات	٨١٠ ٠٠٠	٨٠٠ ٠٠٠	١٠ ٠٠٠
زيادة الإيرادات عن النفقات	٣٠ ٠٠٠	٤٨ ٠٠٠	١٨ ٠٠٠
موارد (واستخدامات) أخرى			
تحويلات عمليات واردة	١٠ ٠٠٠	١٠ ٠٠٠	٠ ٠٠٠
تحويلات عمليات خارجة	(١٠ ٠٠٠)	(١١ ٠٠٠)	(١ ٠٠٠)
زيادة الإيرادات والموارد المالية الأخرى			
عن النفقات والاستخدامات الأخرى	٣٠ ٠٠٠	٤٧ ٠٠٠	١٧ ٠٠٠
رصيد المال، في بداية العام	١٢٠ ٠٠٠	١٢٠ ٠٠٠	
رصيد المال في نهاية العام	١٥٠ ٠٠٠	١٦٧ ٠٠٠	١٧ ٠٠٠

ويلاحظ من قائمة الإيرادات والنفقات والتغيرات في رصيد المال أنها تعقد مقارنة بين بيانات الموازنة والبيانات الفعلية. وهذه المقارنة تساعد على تقويم مدى الإستحابة للاعتمادات المصرح بها. وعموماً لا يسمح بتجاوز الاعتمادات إلا إذا صدر اعتماد إضافي بمعرفة السلطة التشريعية. ويلاحظ أيضاً أن المبالغ المحصلة من أو المدفوعة إلى أموال أخرى تم معالجتها تحت عنوان تحويلات عمليات واردة (Operating Transfers in)، وتحويلات عمليات صادرة (Operating Transfers out) للتمييز بينها وبين الموارد والاستخدامات المالية الأخرى التي حصل عليها أو دفعها المال العام.

المال العام لمدينة عتزة

الميزانية العمومية

في ١٤٠٨/١٢/٣٠ هـ

	ريال	ريال
الأصول		
النقدية		١٤٢ ٠٠٠
عملي الضرائب المتأخرة، الصافي	٥٧ ٠٠٠	
مخصص ضرائب متأخرة مشكوك في تحصيلها	<u>١ ٠٠٠</u>	٥٦ ٠٠٠
مخزون المهيات		٥٠ ٠٠٠
إجمالي الأصول		<u>٢٤٨ ٠٠٠</u>
الالتزامات ورصيد المال		
الإلتزامات		
أذون الدفع المستحقة		٧٠ ٠٠٠
المستحق لأموال أخرى		<u>١١ ٠٠٠</u>
إجمالي الإلتزامات		٨١ ٠٠٠
رصيد المال		
المخصص للإرتباطات	٥ ٠٠٠	
المخصص لمخزون المهيات	٥٠ ٠٠٠	
المخصص لإحلال أجهزة ومعدات	٢٥ ٠٠٠	
غير المخصص	<u>٨٧ ٠٠٠</u>	١٦٧ ٠٠٠
إجمالي الإلتزامات ورصيد المال		<u>٢٤٨ ٠٠٠</u>

ويلاحظ من هذه الميزانية أن أصول المال العام تتضمن الأصول النقدية والمخزون فقط. أما النفقات الأخرى المتعلقة بأي مهمات أو أصول ثابتة لا تسجل كأصول في المال العام. ومن الملاحظ أيضاً أن رصيد المال غير المخصص الذي ظهر في الميزانية وقدره ٨٧ ٠٠٠ ريال يعتبر متمم حسابي لجعل إجمالي رصيد المال سواء أكان محجوزاً أم غير محجوز يعادل مبلغ ١٦٧ ٠٠٠ ريال وهو الرقم النهائي الذي أسفرت عنه قائمة الإيرادات والنفقات والتغيرات في رصيد المال. ويعد ترحيل قيود الإقفال التي سنعرضها في الجزء التالي سيظهر رصيد المال غير

المخصص في حساب دفتر الأستاذ في نهاية الفترة بمبلغ ١١٢٠٠٠ ريال.

قيود إقفال المال العام:

بعد إعداد القوائم المالية للمال العام الخاص بمدينة عنتزة، يجب إقفال حسابات الموازنة والإيرادات الفعلية والتفقات والإرتباطات حتى تكون هذه الحسابات جاهزة لإثبات أنشطة السنة المالية التالية. ونوضح قيود الإقفال على النحو التالي:

١ - إقفال حساب الإرتباطات:

رصيد المال غير المخصص	٥ ٠٠٠
الإرتباطات	٥ ٠٠٠

٢ - إقفال حسابات الموازنة:

الإعتمادات	٨١٠ ٠٠٠
الإستخدامات المالية الأخرى المقدرة	١٠ ٠٠٠
رصيد مال الموازنة	٣٠ ٠٠٠
الإيرادات المقدرة	٨٤٠ ٠٠٠
الموارد المالية الأخرى المقدرة	١٠ ٠٠٠

٣ - إقفال الإيرادات والتفقات والموارد والاستخدامات المالية الأخرى:

الإيرادات	٨٤٨ ٠٠٠
الموارد المالية الأخرى	١٠ ٠٠٠
التفقات	٨٠٠ ٠٠٠
الإستخدامات المالية الأخرى	١١ ٠٠٠
رصيد المال غير المخصص	٤٧ ٠٠٠

ويتضح من قيود الإقفال السابقة أن رصيد المال المخصص لحساب الإرتباطات لم يقل في نهاية العام، فهو يعتبر احتياطي ويمثل قيد على رصيد المال في ١٤٠٨/١٢/٣٠، لأن إدارة المال العام أصدرت أمر شراء بمبلغ ٥ ٠٠٠ ريال وهو بمثابة نفقات مقدرة تتعلق باعتتمادات موازنة ١٤٠٨. وإذا أقفل رصيد المال

المخصص لحساب الإرتباطات، سيؤدي إلى زيادة رصيد المال غير المخصص بأكثر من اللازم بمبلغ ٥٠٠٠ ريال. ومن المعروف أن رصيد المال غير المخصص يجب أن يمثل مقدار أصول المال العام التي تكون متاحة لاستخدامها في سداد عجز الموازنة في السنة المالية التالية ١٤٠٩ هـ. وإذا وردت في السنة المالية التالية المستندات المتعلقة بالرصيد المتبقي في حساب الإرتباطات وقدره ٥٠٠٠ ريال، يجعل حساب رصيد المال المخصص للإرتباطات مديناً بمبلغ ٥٠٠٠ ريال ويجعل حساب أذون الدفع المستحقة دائناً بالمبلغ نفسه، وأي رصيد بعد ذلك سواء أكان مديناً أم دائناً يرحل إلى حساب رصيد المال غير المخصص.

وبالنسبة لحسابات الموازنة فقد تم إقفالها أيضاً في نهاية السنة المالية لأنها أصبحت غير مطلوبة للرقابة على الإيرادات والتفقات والموارد والاستخدامات المالية الأخرى. وقد استخدمنا في قيد الإقفال نفس حسابات الموازنة التي تضمنها القيد الأصلي لإثبات بيانات الموازنة في بداية العام. وإذا تم ترحيل قيود الإقفال السابقة سيظهر رصيد المال غير المخصص في دفتر الأستاذ على النحو التالي:

دفتر أستاذ المال العام
حساب رصيد المال غير المخصص

التاريخ	البيان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٧/١٢/٣٠	الرصيد			٨٠ ٠٠٠ دائن
١٤٠٨/١٢/٣٠	زيادة المبالغ المخصصة			
	لمحزون المهات	١٠ ٠٠٠		٧٠ ٠٠٠ دائن
	المخصص لإحلال الأجهزة	٢٥ ٠٠٠		٤٥ ٠٠٠ دائن
	والمعدات	٥ ٠٠٠		٤٠ ٠٠٠
١٤٠٨/١٢/٣٠	إقفال حساب الإرتباطات			
١٤٠٨/١٢/٣٠	إقفال زيادة الإيرادات			
	والموارد المالية الأخرى عن			
	التفقات والاستخدامات المالية			
	الأخرى		٤٧ ٠٠٠	٨٧ ٠٠٠

أسئلة وتمارين وحالات ومشاكل

أولاً: الأسئلة:

- ١ - ما التنظيمات التي لا تنتمي لقطاع الأعمال؟.
- ٢ - هل قام مجلس معايير المحاسبة المالية في الوقت الحاضر بوضع معايير محاسبية خاصة بالوحدات الحكومية؟ إشرح.
- ٣ - هل اشتملت التوصية التي أعدها مجلس معايير المحاسبة المالية بخصوص أهداف إعداد التقارير المالية الحكومة الفيدرالية؟.
- ٤ - ما خصائص الوحدات الحكومية التي تؤثر تأثيراً جوهرياً على المحاسبة في تلك الوحدات؟.
- ٥ - ما المقصود بالمحاسبة وفقاً للمال في الوحدات الحكومية؟.
- ٦ - ما التأييد المناسب لاستخدام كل مبدأ من المبادئ المحاسبية التالية في الوحدات الحكومية؟.
 - أ - المحاسبة وفقاً لأساس الاستحقاق المعدل.
 - ب - المحاسبة وفقاً لإسلوب الارتباط المحاسبي.
 - ج - تسجيل بيانات الموازنة في السجلات المحاسبية.
- ٧ - إذكر الفرق بين موازنة البرنامج وموازنة الأداء.
- ٨ - ينظر إلى حساب الإيرادات المقدرة للمال العام لوحدة حكومية كأصل وهمي

كما ينظر إلى حساب الاعتمادات كال التزام وهمي . لماذا يعتبر ذلك صحيحاً؟ .

٩ - ما المقصود بالرصيد المتبقي عند الإشارة للمال العام؟ إشرح .

١٠ - أ - ما القوائم المالية الأساسية للمال العام لوحدة حكومية؟ .

ب - ما الفرق الجوهرية بين القوائم المالية للمال العام لوحدة حكومية والقوائم المالية لمنشأة أعمال؟ .

١١ - هل تعتبر إيرادات المال العام عادة مستحقة؟ إشرح .

١٢ - إذكر الفرق بين حساب النفقات للمال العام لوحدة حكومية وحسابات المصروفات في منشأة أعمال .

١٣ - تشتمل السجلات المحاسبية للمال العام لمدينة بريدة على حساب أستاذ معنون بإسم رصيد المال المخصص لمخزون المهتمات . إشرح الغرض من هذا الحساب .

١٤ - وضح أهمية استخدام حسابات أستاذ مستقلة لكل من الموارد المالية الأخرى والاستخدامات المالية الأخرى للمال العام لوحدة حكومية .

١٥ - ما وظيفة حساب رصيد مال الموازنة للمال العام؟ .

ثانياً - التمارين :

التمرين الأول:

حدد أفضل إجابة عن كل سؤال من الأسئلة ذات الاختيار المتعدد التالية:

١ - إذا تمت بعض الإصلاحات لأجهزة وحدة حكومية وتسلمت الفاتورة الخاصة بها فيجب أن تسجل في المال العام :

أ - كاعتاد .

ب - كارتباط .

ج - كنفقات .

د - كمصروف .

٢ - أي ضرائل العناصر التالية تسجل عادة في السجلات المحاسبية للمال العام لوحدة حكومية قبل تحصيلها في ظل المحاسبة وفقاً لآساس الإستحقاق المعدل؟ .

- أ - العقارات. ب - الدخل. ج - إجمالى المقيوضات
د - الهبات والمنح. هـ - لا شيء مما سبق.
- ٣ - يتمثل أحد الفروق بين المحاسبة عن وحدة حكومية والمحاسبة عن منشأة أعمال في أنه يجب على الوحدة الحكومية:
أ - أن لا تسجل مصروف الاستهلاك في أي من أموالها.
ب - أن تمسك وتحفظ دائماً بمجموعة كاملة من الحسابات المتوازنة ذاتياً عن كل مال.
ج - أن تستخدم الأساس النقدي فقط في المحاسبة.
د - أن تستخدم أساس الاستحقاق المعدل فقط في المحاسبة.
- ٤ - أيأ من حسابات أستاذ المال العام التالية تغفل في نهاية العام المالي؟
أ - رصيد المال غير المخصص.
ب - النفقات.
ج - أذون الدفع المستحقة.
د - رصيد المال المخصص للإرتباطات.
هـ - لا شيء مما سبق.
- ٥ - عندما يكون أحد طرفي قيد يومية للمال العام والخاص بتسوية مخصص الضرائب المشكوك في تحصيلها هو حساب مخصص الضرائب الجارية المشكوك في تحصيلها مديناً، فإن الطرف الدائن هو:
أ - حساب مصروف الضرائب الجارية المشكوك في تحصيلها.
ب - حساب رصيد المال غير المخصص.
ج - حساب مخصص الضرائب المتأخرة المشكوك في تحصيلها.
د - حساب الإيرادات.
- ٦ - يعتبر الغرض الأساسي من حساب رصيد المال المخصص لمخزون المهات للمال العام لوحدة حكومية هو:
أ - تحديد موارد لإحلال المهات.
ب - توفير الموارد اللازمة لأوامر شراء المهات القائمة.

جـ - الحماية المناسبة لاعتماد رصيد المال من تمويل عجز الموازنة.

د - ليس لتحقيق أي شيء مما سبق.

٧ - أصدر المال العام لمدينة الرس أوامر شراء بقيمة إجمالية مقدارها ٦٣٠.٠٠٠ ريال إلى موردي السلع والخدمات. أي قيود اليومية التالية يتم إعداده لتسجيل هذه العملية (مع إغفال الشرح)؟.

الإرتباطات	٦٣٠.٠٠٠	أ -
رصيد المال المخصص للإرتباطات	٦٣٠.٠٠٠	
النفقات	٦٣٠.٠٠٠	ب -
أذن الدفع المستحقة	٦٣٠.٠٠٠	
المصروفات	٦٣٠.٠٠٠	ج -
حسابات الدائنين	٦٣٠.٠٠٠	
رصيد المال المخصص للإرتباطات	٦٣٠.٠٠٠	د -
الإرتباطات	٦٣٠.٠٠٠	
		هـ - لا شيء مما سبق.

التمرين الثاني:

بلغت التكلفة المقدرة للمهمات المكتنية اللازمة لمكتب مدير إحدى الدوائر الحكومية ٢٣٩٠ ريالاً. وقد صدر بها أمر شراء من أحد الموردين في ٢٥ من رجب سنة ١٤٠٣ هـ. وتستخدم هذه الدائرة نظام المخزون المستمر لمثل هذه المهمات، وقد تسلمت الدائرة هذه المهمات في ٩ من شعبان ١٤٠٣ هـ، مرفقاً بها فاتورة بمبلغ ٢٥٠٠ ريالاً.

المطلوب:

أعداد قيود اليومية اللازمة لتسجيل العمليات السابقة في المال العام للدائرة المذكورة.

التمرين الثالث:

ظهرت أرصدة الحسابات التالية في ميزان مراجعة المال العام لمدينة البدائع بعد الإقفال في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٢ هـ.

٣٠ ٢٠٠ ريال مدين ممولوا الضرائب المتأخرة
١٣٠٠ ريال دائن مخصص الضرائب المتأخرة المشكوك في تحصيلها.

وبلغت الضرائب العقارية المقدرة عن الغام المال المنتهي في ٣٠ من جمادى
الآخرة ١٤٠٣ هـ ٦٤٠ ٠٠٠ ريال، وتبلغ نسبة الضرائب العقارية المشكوك في
تحصيلها ٤٪.

المطلوب:

أعداد قيد اليومية اللازم لإثبات الضرائب العقارية للمال العام لمدينة البدائع
في غرة رجب سنة ١٤٠٢ هـ، وهو التاريخ الذي ترسل فيه إشعارات ربط
الضريبة عن السنة المنتهية في ١٤٠٣/٦/٣٠ هـ إلى الممولين.

التمرين الرابع:

تضمن المال العام لمدرسة ابن تيمية المتوسطة بعنيزة مخزون مهمات
(والمخصص المرتبط به) قيمته ٦٠ ٢٠٠ ريال في غرة رجب ١٤٠٨ هـ. وقد بلغت
تكلفة المهمات المشتراة خلال العام المنتهي في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٩ هـ مبلغ
١٧٠ ٩٠٠ ريال، وكانت القيمة الإجمالية لأوامر الشراء الخاصة بها
١٦٨ ٤٠٠ ريال. وقد تبين من الجرد الفعلي أن المهمات غير المستخدمة في ٣٠ من
جمادى الآخرة ١٤٠٩ هـ تبلغ تكلفتها ٧٨ ٣٠٠ ريال.

المطلوب:

إعداد قيود اليومية اللازمة لإثبات الحقائق السابقة عن العام المنتهي في ٣٠
من جمادى الآخرة ١٤٠٩ هـ (مع إغفال الشرح).

التمرين الخامس:

كان من بين قيود اليومية للمال العام لمدينة الرس عن العام المنتهي في ٣٠
من جمادى الآخرة سنة ١٤٠٧ هـ، القيود التالية:

٨٠٠ ٠٠٠ حسابات المدينين ١٤٠٦/٧/١ هـ

٨٠٠ ٠٠٠ ح/النقدية

لتسجيل تحويلات نقدية غير قابلة للرد إلى مال الخدمة الداخلية لتوفير رأس

المال العامل اللازم لإنشاء هذا المال .

١٢٠٠٠٠ المعدات ١٤٠٦/٩/١

أفون الدفع المستحقة ١٢٠٠٠٠

لتسجيل شراء معدات عمرها الإقتصادي ١٠ سنوات وبدون
قيمة تخريدية .

٦٠٨٢٠٠ النقدية ١٤٠٧/٢/١

٦٠٨٢٠٠ بمولوا ضرائب الدخل

لتسجيل المتحصل من ضرائب الدخل خلال شهر محرم
١٤٠٧ هـ وذلك من الضرائب المستحقة في ٢ من محرم
١٤٠٧ هـ عن العام الهجري ١٤٠٦ هـ، ومقدارها
١٩٤٠٨٠٠ ريال .

المطلوب :

إعداد قيود اليومية في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٧ هـ في السجلات
الحاسبية للمال العام لمدينة الرس لتصحيحها، بافتراض أن المتحصلات المتبقية من
ضرائب الدخل عن سنة ١٤٠٧ هـ يتم المحاسبة عنها وفقاً للأساس التقدي .

التمرين السادس :

ظهر حساب رصيد المال غير المخصص لمدينة الزلفى في ٣٠ من جمادى
الآخرة سنة ١٤٠٤ هـ على النحو التالي :

رصيد المال غير المخصص

التاريخ	الشرح	مدین	دائن	رصيد
١٤٠٣/٦/٣٠ هـ	رصيد			٦٢٤٠٠ دائن
١٤٠٤/٦/٣٠ هـ	الإنخفاض في مقدار المال			
١٤٠٤/٦/٣٠ هـ	المخصص لمخزون المهيات	٦٢٠٠	٣٧٠٠	٦٦١٠٠ دائن
١٤٠٤/٦/٣٠ هـ	إقفال حساب الارتباطات			٥٩٩٠٠ دائن
١٤٠٤/٦/٣٠ هـ	إقفال الزيادة في الإيرادات			
	(٨٤٠٢٠٠) عن النفقات			
	(٧٦٤٨٠٠) ريال .			
			٧٥٤٠٠	١٣٥٣٠٠ دائن

ولم تكن هناك أي موارد مالية أخرى أو استخدامات مالية أخرى للمدينة خلال العام المنتهي في ٣٠ من جمادى الآخرة سنة ١٤٠٤ هـ.

المطلوب:

إعداد قيود اليومية التي تفصح عنها المعلومات السابقة.

التمرين السابع:

فيما يلي قائمة الإيرادات والنفقات والتغيرات في رصيد المال للمال العام لمدينة أبها عن العام المنتهي في ٣٠ من جمادى الآخرة سنة ١٤٠٨ هـ. ولا توجد أي موارد أو استخدامات مالية أخرى للمدينة عن هذا العام. وتبلغ قيمة أوامر الشراء التي لم تصدر في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٨ هـ مبلغ ١١٤٠٠ ريال.

المال العام لمدينة أبها

قائمة الإيرادات والنفقات والتغيرات في رصيد المال

عن السنة المنتهية في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٨ هـ

الإيرادات	الموازنة	الفعلي	الإنحراف
الإيرادات:			مرضي (غير مرضي)
ضرائب	٨٢٠ ٠٠٠ يال	٨١٤ ٢٠٠ ريال	(٥ ٨٠٠)
أخرى	١٦٠ ٠٠٠ ريال	١٦٢ ٥٠٠ ريال	٢ ٥٠٠
إجمالي الإيرادات	<u>٩٨٠ ٠٠٠</u>	<u>٩٧٦ ٧٠٠</u>	<u>(٣ ٣٠٠)</u>
النفقات:			
الإدارة العامة	٦١٥ ٠٠٠	٦١٨ ٨٠٠	(٣ ٨٠٠)
أخرى	٢٧٥ ٠٠٠	٢٧٧ ٤٠٠	(٢ ٤٠٠)
إجمالي النفقات	<u>٨٩٠ ٠٠٠</u>	<u>٨٩٦ ٢٠٠</u>	<u>(٦ ٢٠٠)</u>
الزيادة في الإيرادات عن النفقات	٩٠ ٠٠٠	٨٠ ٥٠٠	(٩ ٥٠٠)
رصيد المال في بداية السنة	٢٨٠ ٤٠٠	٢٨٠ ٤٠٠	
رصيد المال في نهاية السنة	<u>٣٧٠ ٤٠٠</u>	<u>٣٦٠ ٩٠٠</u>	<u>٩ ٥٠٠</u>

المطلوب:

إعداد قيود الإقفال للمال العام لمدينة أ بها في ٣٠ من جمادي الآخرة سنة ١٤٠٨ هـ.

التمرين الثامن:

فيما يلي أرصدة حسابات رصيد المال التي ظهرت في دفتر الأستاذ العام لمدينة الدمام في غرة رجب ١٤٠٩ هـ:

المخصص لخزون المهات	٨٠ ٦٠٠	ريال
المخصص للإرتباطات	١٨ ١٠٠	ريال
غير المخصص	٢١٤ ٧٠٠	

وتظهر موازنة العام المنتهي في ٣٠ من جمادي الآخرة سنة ١٤١٠ هـ فائضاً قدره ٢٠ ٤٠٠ ريال. وقد زادت إيرادات العام المنتهي في ٣٠ من جمادي الآخرة ١٤١٠ هـ عن نفقاته بمبلغ ٣٧ ٦٠٠ ريال. وليست هناك موارد أو استخدامات مالية أخرى عن العام وقد تبين من الجرد الفعلي في ٣٠ من جمادي الآخرة سنة ١٤١٠ هـ أن هناك مخزوناً من المهات تكلفته ٨٨ ٢٠٠ ريال، وتبلغ قيمة الارتباطات القائمة في ٣٠ من جمادي الآخرة ١٤١٠ هـ بمبلغ ١٤ ٨٠٠ ريال.

المطلوب:

حساب رصيد المال غير المخصص (بعد ترحيل قيود الإقفال) لمدينة الدمام في ٣٠ من جمادي الآخرة سنة ١٤١٠ هـ.

ثالثاً: الحالات

الحالة الأولى:

قام أحد المحاسبين الذي لا يمتلك الخبرة الكافية بإعداد القوائم المالية التالية للمال العام لمدينة الظهران:

المال العام لمدينة الظهران

قائمة الدخل

عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٩ هـ

الإيرادات:

ضرائب ٦٤٠ ٠٠٠ ريال

١٨٠ ٠٠٠

أخرى

٨٢٠ ٠٠٠

إجمالي الإيرادات

المصروفات:

٦٠٠ ٠٠٠

الإدارة العامة

٦٠ ٠٠٠

مصروف الاستهلاك

١٢٠ ٠٠٠

أخرى

٧٨٠ ٠٠٠

٤٠ ٠٠٠

صافي الدخل

المال العام لمدينة الظهران

قائمة التغيرات في رصيد المال

عن العام المنتهي في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٩ هـ

رصيد المال في بداية السنة ٨٥٠ ٠٠٠ ريال

٤٠ ٠٠٠

يضاف: صافي الدخل

٨٩٠ ٠٠٠ ريال

رصيد المال في نهاية السنة

المال العام لمدينة الظهران
الميزانية العمومية
٣٠ من جمادي الآخرة ١٤٠٩ هـ

الأصول	
نقدية	٢٦٠ ٠٠٠ ريال
ممولو الضرائب العقارية المتأخرة	٨٠ ٠٠٠
مخزون مهمات	١١٠ ٠٠٠
أصول طويلة الأجل (صافي)	٤ ٦٢٠ ٠٠٠
إجمالي الأصول	٥ ٠٧٠ ٠٠٠ ريال
الإلتزامات والمخصصات ورصيد المال	
أذون الدفع المستحقة	١٦٠ ٠٠٠ ريال
المخصص للضرائب العقارية المتأخرة	٢٠ ٠٠٠
رصيد المال	٤ ٨٩٠ ٠٠٠
إجمالي الإلتزامات والمخصصات ورصيد المال	٥ ٠٧٠ ٠٠٠ ريال

المطلوب :

تحديد أوجه القصور والضعف في إعداد القوائم المالية السابقة والخاصة بالمال العام لمدينة الظهران، مع العلم بأنه لا توجد أخطاء حسابية في هذه القوائم، وبغض النظر عن أي ملاحظات يجب أن ترفق بهذه القوائم.

الحالة الثانية :

سألك أحد أصدقائك الذي عمل مؤخراً بلإحدى البلديات عن الفروق الأساسية بين المحاسبة وإعداد التقارير المالية لمدينة، وبين المحاسبة وإعداد التقارير المالية في منشأة أعمال.

المطلوب :

أ - تحديد وشرح الفروق الأساسية بين المحاسبة وإعداد التقارير لمدينة بالمقارنة مع منشأة أعمال.

ب- لا تعكس الأموال العامة لبعض الوحدات الحكومية مخزون المهيات في سجلاتها المحاسبية أو في قوائمها المالية. هل يمكن تبرير هذا الإغفال؟

ج- هل يجب تسجيل مصروف الاستهلاك في المال العام لوحدة حكومية؟
إشرح.

رابعاً: المشاكل

المشكلة الأولى:

المعلومات التالية مأخوذة من سجلات المال العام لمدينة البدائع بعد إقفال الدفاتر عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من جمادى الآخرة سنة ١٤٠٣ هـ.

المال العام لمدينة البدائع

ميزان المراجعة بعد الإقفال في ١٤٠٣/٦/٣٠ هـ	العمليات من غرة وجب ١٤٠٢ وحتى ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٣		ميزان المراجعة بعد الإقفال في ١٤٠٢/٦/٣٠ هـ	
	دائن	مدين		
بنود مدينة				
التقدينية	١٨٥٢٠٠٠ ريال	١٨٢٠٠٠٠ ريال	٧٠٠٠٠٠ ريال	
محولوا ضرائب	١٨٢٨٠٠٠	١٨٧٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	
إجمالي البنود المدينة			٧٤٠٠٠٠ ريال	
بنود دائنة:				
مخصص الضرائب				
المشكوك في تحصيلها	١٠٠٠٠ ريال	٨٠٠٠ ريال	٨٠٠٠ ريال	
أذون الدفع المستحقة	١٨٤٠٠٠٠	١٨٥٢٠٠٠	١٣٢٠٠٠	
رصيد المال:				
مخصص اللارتباطات	١٠٧٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠		
غير مخصص	٢٠٠٠٠	٧٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠	
إجمالي البنود الدائنة	٦٦٢٠٠٠٠ ريال	٦٦٢٠٠٠٠ ريال	٧٤٠٠٠٠ ريال	

وقد تضمنت موازنة العام المالي المنتهي في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٣ هـ إيرادات مقدرة تبلغ ٢٠٠٠٠٠٠ ريال، واعتمادات مقدارها ١٩٤٠٠٠٠ ريال. وليست هناك موارد أو استخدامات مالية أخرى.

المطلوب :

إعداد قيود اليومية اللازمة لإثبات عمليات المال العام لمدينة البدائع المقدرة (الواردة بالموازنة) والفعلية عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من جمادى الآخرة سنة ١٤٠٣ هـ، وإعداد قيود الإقفال كذلك. غير مطلوب التمييز بين عمولي الضرائب الجارية والمتأخرة.

المشكلة الثانية :

اكتشفت في بداية عملية فحصك للقوائم المالية لمدينة الخبر إخفاق محاسب المدينة في المحافظة على استقلالية الأموال. وفيما يلي ميزان مراجعة المال العام لهذه المدينة عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤١١ هـ.

المال العام لمدينة الخبر

ميزان المراجعة

٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤١١ هـ

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	
٢٠٧٥٠٠ ريال	التقديرة	
١٤٨٥٠٠	عمولوا ضرائب - جارية	
	مخصص الضرائب الجارية المشكوك في تحصيلها	٦٠٠٠ ريال
	الإيرادات	٩٩٢٥٠٠
٧٦٠٠٠٠	النفقات	
١٩٠٠٠٠	أراضي ممنوحة	
١٣٠٠٠٠	إنشاءات تحت التنفيذ - كوبرى على أحد الأودية	
	قرض سندات - خاص بكوبرى الوادي	١٠٠٠٠٠
	دائتو عقود مقاولات - كوبرى الوادي	٣٠٠٠٠
	أذون دفع مستحقة	٧٥٠٠
	رصيد المال غير المخصص	٣٠٠٠٠٠
١٤٣٦٠٠٠ ريال	الإجمالي	١٤٣٦٠٠٠ ريال

معلومات إضافية:

- ١ - لم تسجل بيانات موازنة عام ١٤١١ هـ في السجلات المحاسبية وكانت على النحو التالي:
الإيرادات المقدرة ٨١٥ ٠٠٠ ريال، والاعتمادات ٧٧٥ ٠٠٠ ريال، ولا توجد موارد أو استخدامات مالية أخرى.
- ٢ - بلغ إجمالي قيمة أوامر الشراء القائمة في ٣٠ من ذي الحجة ١٤١١ هـ والخاصة بنفقات التشغيل ٢٥٠٠ ريال، ولم تسجل في السجلات المحاسبية.
- ٣ - يشتمل حساب الإيرادات في جانبه الدائن على مبلغ ١٩٠ ٠٠٠ ريال يمثل القيمة العادل الجارية للأراضي الممنوحة من إمارة المنطقة الشرقية لإنشاء كوبرى على أحد الأودية.
- ٤ - أصيحت الضرائب المستحقة على الممولين متأخرة في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤١١ هـ.

المطلوب:

إعداد قيود التسوية اللازمة في ٣٠ من ذي الحجة ١٤١١ هـ، لتصحيح السجلات المحاسبية للعام لمدينة الخبر. غير مطلوب إعداد قيود التسوية والإقفال للأموال الأخرى.

المشكلة الثالثة:

فيما يلي الأنشطة المالية التي تأثر بها المال العام لإحدى الدوائر الحكومية خلال العام المنتهي في ٣٠ من جمادى الآخرة سنة ١٤٠٥ هـ.

- ١ - كانت بنود الموازنة كما أقرت على النحو التالي:

الإيرادات المقدرة:

٥٠٠ ٠٠٠ ريال

ضرائب عقارية

٣٠٠ ٠٠٠

رسوم تراخيص وتصاريح

٢٠٠ ٠٠٠

غرامات

٥ ٠٠٠ ٠٠٠ ريال

إجمالي الإيرادات المقدرة

الإعتمادات:

١ ٥٠٠ ٠٠٠ ريال	الإدارة العامة للحكومة
١ ٢٠٠ ٠٠٠	خدمات أمنية
٩٠٠ ٠٠٠	خدمات إدارة المطافي
٨٠٠ ٠٠٠	خدمات الأشغال العامة
٤٠٠ ٠٠٠	حيازة آلات وأدوات إطفاء الحريق
<u>٤ ٨٠٠ ٠٠٠ ريال</u>	إجمالي الإعتمادات

ولا تشمل الموازنة على موارد أو استخدامات مالية أخرى.

٢ - بلغ مجموع قيم إشعارات ربط الضرائب العقارية المرسلة إلى الممولين ٤,٦٥٠,٠٠٠ ريال وقدردت الضرائب المشكوك في تحصيلها بمبلغ ١٥٠ ٠٠٠ ريال.

٣ - تم تحصيل مبلغ ٣٩٠٠ ٠٠٠ ريال من الضرائب العقارية، وظل المبلغ المقدر للضرائب المشكوك في تحصيلها دون تغيير، إلا أنه أعيد تبويب مبلغ ٦٣٠ ٠٠٠ ريال كضرائب متأخرة. ومن المتوقع أن يتم تحصيل الضرائب المتأخرة بالسرعة الكافية بعد ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٥ هـ، لكي تكون متاحة لتمويل الإلتزامات المستحقة خلال السنة المنتهية في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٥ هـ. كما لا يوجد رصيد الضرائب المستحقة في غرة رجب سنة ١٤٠٤ هـ.

٤ - كان المتحصلات النقدية الأخرى على النحو التالي:

٢٧٠ ٠٠٠ ريال	رسوم تراخيص وتصاريح
٢٠٠ ٠٠٠	غرامات
	بيع معدات الأشغال العامة (التكلفة الأصلية
<u>١٥ ٠٠٠</u>	٠ (٧٥ ٠٠٠ ريال)
<u>٤٨٥ ٠٠٠ ريال</u>	إجمالي المتحصلات النقدية الأخرى

٥ - لا توجد إرتباطات قائمة في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٤ هـ، وكانت أوامر الشراء المنفذة على النحو التالي:

إجمالي القيمة	القائمة في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٥ هـ
الإدارة العامة الحكومية	١٠٥٠ ٠٠٠ ريال
خدمات أمنية	٣٠ ٠٠٠
خدمات إدارة المطافيء	١٥ ٠٠٠
خدمات الأشغال العامة	١٠ ٠٠٠
الآت ومعدات حرائق	٤٠٠ ٠٠٠
الإجمالي	<u>٢ ١٥٠ ٠٠٠</u> ريال

٦ - كانت أذون الدفع المعتمدة على النحو التالي:

الإدارة العامة الحكومية	١ ٤٤٠ ٠٠٠ ريال
الخدمات الأمنية	١ ١٥٥ ٠٠٠
خدمات إدارة المطافيء	٨٧٠ ٠٠٠
خدمات الأشغال العامة	٧٠٠ ٠٠٠
آلات ومعدات الإطفاء	٤٠٠ ٠٠٠
إجمالي أذون الدفع المعتمدة	<u>٤ ٥٦٥ ٠٠٠</u> ريال

٧ - بلغ إجمالي أذون الدفع المسددة ٦٠٠ ٠٠٠ ريال.

المطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل الأنشطة المالية السابقة في المال العام لهذه الدائرة عن العام المنتهي في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٥ هـ، غير مطلوب إجراء قيود إثبات الفوائد المستحقة وقيود الإقفال.

المشكلة الرابعة:

فبما يلي ميزان المراجعة للمال العام لإحدى الدوائر الحكومية.

المال العام للدائرة الحكومية (ص)

ميزان المراجعة

٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٥ هـ

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	
٤٧ ٢٥٠ ريال	النقدية	
١١ ٣٠٠	استثمارات قصيرة الأجل	
٣٠ ٠٠٠	ممولوا ضرائب - متأخرة	
١١ ٤٥٠	مخزون مهمات	
	أذن دفع مستحقة	٢٠ ٢٠٠ ريال
	المستحق مال الخدمة الداخلية	٩٥٠
	رصيد المال المخصص للإرتباطات	٢ ٨٠٠
	رصيد المال المخصص لمخزون المهمات	١١ ٤٥٠
	رصيد المال غير المخصص	٥٩ ٤٠٠
	رصيد مال الموازنة	٧ ٠٠٠
١ ٠٠٧ ٠٠٠	الإيرادات المقدرة	
	الإعتمادات	٩٨٥ ٠٠٠
	الاستخدامات المالية الأخرى المقدرة	١٥ ٠٠٠
	الإيرادات	١ ٠٠٨ ٢٠٠
٩٩٠ ٢٠٠	النفقات	
١٠ ٠٠٠	الاستخدامات المالية الأخرى	
٢ ٨٠٠	الإرتباطات	
<u>٢ ١١٠ ٠٠٠ ريال</u>	<u>٢ ١١٠ ٠٠٠ ريال</u>	الإجمالي

وكان رصيد حساب رصيد المال المخصص لمخزون المهمات في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٤ هـ ٩٥٠٠ ريال.

المطلوب:

أ - إعداد القوائم المالية التالية للمال العام للدائرة المذكورة عن السنة المنتهية

في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ.

١ - قائمة الإيرادات والتفقات والتغيرات في رصيد المال.

٢ - الميزانية العمومية.

ب - إجراء قيود الإقفال الخاصة بالمال العام للدائرة (ص) في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ.

المشكلة الخامسة:

فما يلي ملخص بعمليات إحدى المناطق التعليمية والمأخوذة من السجلات المحاسبية للعام قبل إقفال الدفاتر عن العام المنتهي في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٥ هـ.

المال العام لمنطقة أبها التعليمية

ملخص العمليات

عن العام المنتهي في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٥ هـ

بعد إقفال الدفاتر	قبل إقفال الدفاتر	
١٤٠٤/٦/٣٠ هـ	١٤٠٥/٦/٣٠ هـ	
		حسابات الأستاذ ذات الأرصدة المدينة:
٤٠٠ ٠٠٠ ريال	٧٠٠ ٠٠٠ ريال	النقدية
١٥٠ ٠٠٠	١٧٠ ٠٠٠	مولوا الضرائب
	٣ ٠٠٠ ٠٠٠	الإيرادات المقدرة
	٢ ٧٠٠ ٠٠٠	التفقات
	١٤٢ ٠٠٠	الإستخدامات المالية الأخرى
	٩١ ٠٠٠	الإرتباطات
٥٥٠ ٠٠٠ ريال	٦ ٨٠٣ ٠٠٠ ريال	إجمالي
		حسابات الأستاذ ذات الأرصدة الدائنة
٤٠ ٠٠٠ ريال	٧٠ ٠٠٠ ريال	مخصص الضرائب المشكوك في تحصيلها
٨٠ ٠٠٠	٤٠٨ ٠٠٠	أذون الدفع المستحقة
٢١٠ ٠٠٠	١٤٢ ٠٠٠	مستحقات لأموال أخرى

٩١٠٠٠	٦٠٠٠٠	رصيد المال المخصص للإرتباطات
١٦٢٠٠٠	١٦٠٠٠٠	رصيد المال غير المخصص
٢٨٠٠٠٠٠		الإيرادات من الضرائب
١٣٠٠٠٠		إيرادات أخرى
٢٠٠٠٠		رصيد مال الموازنة
٢٨١٠٠٠٠		الإعتمادات
١٧٠٠٠٠		استخدامات مالية أخرى مقدرة
<u>٦٨٠٣٠٠٠</u>	<u>٥٥٠٠٠٠</u>	الإجمالي
ريال	ريال	

معلومات إضافية:

- ١ - بلغت الضرائب المقدرة والمربوطة على الممولين عن السنة المنتهية في ٣٠ من جمادى الآخرة سنة ١٤٠٥ هـ ٢٨٧٠٠٠٠ وبلغ المحصل منها خلال السنة ٢٨١٠٠٠٠ ريال.
- ٢ - فيما يلي تحليلاً للعمليات في حساب أذون الدفع المستحقة عن السنة المنتهية في ٣٠ من جمادى الآخرة سنة ١٤٠٥ هـ.

مدين (دائن)

(٢٧٠٠٠٠٠)	ريال نفقات العام الجاري (جميعها موضوعاً للإرتباطات)
(٥٨٠٠٠٠)	النفقات الخاصة بالإرتباطات القائمة في ٣٠/٦/١٤٠٤ هـ
(٢١٠٠٠٠٠)	أذون الدفع المسددة لأموال أخرى
٢٦٤٠٠٠٠	المدفوعات النقدية
<u>(٣٢٨٠٠٠٠)</u>	ريال صافي التغير

- ٣ - بلغت قيمة فواتير الخدمات المقدمة للمال العام لواسطة الأموال الأخرى للمنطقة خلال سنة ١٤٠٥ هـ ١٤٢٠٠٠٠ ريال.

- ٤ - صدرت في الثاني من جمادى الأولى ١٤٠٥ هـ أوامر شراء كتب مدرسية قدرت تكلفتها بمبلغ ٩١٠٠٠ ريال، وقد تم استلام هذه الكتب في شعبان سنة ١٤٠٥ هـ.

المطلوب:

أ - إعادة إجراء قيود اليومية، على ضوء البيانات السابقة، اللازمة لتسجيل كافة عمليات المال العام للمنطقة التعليمية المذكورة عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من جمادى الآخرة سنة ١٤٠٥ هـ، على أن تكون مشتملة على تسجيل بيانات الموازنة عن العام. ودون النظر إلى ممولي الضرائب الجارية والمتأخرة - (ملحوظة: جعل حساب رصيد المال غير المخصص دائماً بالفرق (٢٠٠٠ ريال) بين رصيد المال المخصص للإرتباطات في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٤ هـ وقدره ٦٠٠٠٠ ريال وبين النفقات المتعلقة بالإرتباطات القائمة في ١٤٠٤/٦/٣٠ هـ والمؤيدة بأذن دفع ومقدارها ٥٨٠٠٠ ريال).

ب - إجراء قيود الإقفال في ٣٠ من جمادى الآخرة سنة ١٤٠٥ هـ.

ج - إعداد ميزان المراجعة بعد الإقفال للعام للمنطقة التعليمية في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٥ هـ.

المشكلة السادسة:

تخلى المراقب المالي لمدينة الرس عن منصبه، وعليه قام مساعده بمحاولة تحديد النقدية التي سترد من الضرائب العقارية للعام عن السنة المنتهية في ٣٠ من جمادى الآخرة سنة ١٤٠٧ هـ. وقد تم هذا التحديد في غرة محرم ١٤٠٦ هـ ليعتبر أساساً لوضع معدل الضرائب العقارية عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من جمادى الآخرة سنة ١٤٠٧ هـ. وقد طلب منك مراجعة التقديرات التي أعدها مساعد المراقب المالي والحصول على المعلومات الضرورية الأخرى اللازمة لوضع تقرير للمال العام للمدينة بالنقدية المتوقع الحصول عليها من الضرائب العقارية عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٧ هـ. وفيما يلي التقديرات المعدة بمعرفة مساعد المراقب المالي:

الموارد الأخرى للمدينة بخلاف الضرائب العقارية المفروضة:	
رصيد نقدية المال العام المقدرة في ١٤٠٦/١/١ هـ	ريال ٣٥٢٠٠٠
المقبوضات النقدية المقدرة من الضرائب العقارية	٢٢٢٢٠٠٠
من ١/١ حتى ١٤٠٦/٦/٣٠ هـ.	
الإيرادات النقدية المقدرة من الاستثمارات من	٤٤٢٠٠٠
١٤٠٦/١/١ هـ حتى ١٤٠٧/٦/٣٠ هـ.	
صافي المحصل المقدر من إصدار التزام عام في	٣٠٠٠٠٠٠
شكل سندات في شعبان سنة ١٤٠٦ هـ.	
إجمالي موارد المدينة	ريال <u>٦٠١٦٠٠٠</u>
احتياجات المال العام:	
النققات المقدرة من ١/١ حتى ١٤٠٦/٦/٣٠ هـ	ريال ١٩٠٠٠٠٠
الاعتمادات المقترحة، من ١٤٠٦/٧/١ هـ	٤٣٠٠٠٠٠
حتى ١٤٠٧/٦/٣٠ هـ.	
إجمالي احتياجات المال العام	ريال <u>٦٢٠٠٠٠٠</u>

معلومات إضافية:

- ١ - رصيد نقدية المال العام المطلوب في ١٤٠٧/٧/١ هـ ١٧٥٠٠٠ ريال.
- ٢ - يستحق تحصيل الضرائب العقارية في شهر ربيع الأول وشهر رمضان من كل عام. ونلفت انتباهك إلى أن النفقات المقدرة خلال شهر صفر سنة ١٠٦ هـ ستزيد عن النقدية المتاحة بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ ريال. وحتى يمين موعد تحصيل الضرائب العقارية في شهر ربيع الأول سنة ١٤٠٦ هـ، فسيتم مواجهة هذا العجز بإصدار أوراق دفع لمدة ٣٠ يوماً بضمان الضرائب المتوقعة قيمتها ٢٠٠٠٠٠ ريال وبمعدل فائدة سنوي مقدور يبلغ ١٢٪.
- ٣ - سيتم إصدار الإلتزام العام في شكل سندات المقترح بواسطة مال المرافق العامة للمدينة لتمويل عملية إنشاء محطة جديدة لضخ المياه الجوفية.

المطلوب:

إعداد ورقة عمل في غرة المحرم ١٤٠٦ هـ لتحديد الضرائب العقارية المطلوب فرضها على المولين والخاصة بالمال العام لمدينة الرس عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من جمادى الآخرة سنة ١٤٠٧ هـ.

المشكلة السابعة:

فما يلي البيانات المأخوذة من السجلات المحاسبية للمال العام لمدينة الخرج، وذلك بعد إقفال السجلات المحاسبية عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٣ هـ.

المال العام لمدينة الخرج

بيانات من السجلات المحاسبية عن

العام المالي المنتهي في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٣ هـ

الأرصدة في تغيرات العام المالي ١٤٠٣ هـ الأرصدة في				
في ١٤٠٣/٦/٣٠ هـ	مدين	دائن	٧/١ ١٤٠٢ هـ	الأصول النقدية
٢٥٥٠٠٠	٩٥٥٠٠٠	٨٨٠٠٠٠	١٨٠٠٠٠	الأصول النقدية
٤٨٠٠٠	٨٠٩٠٠٠	٧٨١٠٠٠	٢٠٠٠٠	ممولوا الضرائب
(٧٠٠٠)	٦٠٠٠	٩٠٠٠	(٤٠٠٠)	مخصص ضرائب مشكوك في تحصيلها
٢٩٦٠٠٠ ريال			١٩٦٠٠٠	إجمالي الأصول
الإلتزامات ورصيد المال				
٥٣٠٠٠	٨٨٠٠٠٠	٨٨٩٠٠٠	٤٤٠٠٠	أذون دفع مستحقة
٥٠٠٠	٧٠٠٠	١٠٠٠٠	٢٠٠٠	المستحق لمال الخدمة الداخلية
٥٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠	المستحق لمال خدمة الدين
٤٧٠٠٠	٤٠٠٠٠	٤٧٠٠٠	٤٠٠٠٠	رصيد المال المخصص للإرتباطات
١٤١٠٠٠	٤٧٠٠٠	٨٨٠٠٠	١٠٠٠٠٠	رصيد المال غير المخصص
٢٩٦٠٠٠	٢٨٠٤٠٠٠	٢٨٠٤٠٠٠	١٩٦٠٠٠	إجمالي الإلتزامات ورصيد المال

بيانات إضافية:

- ١ - تشتمل موازنة العام المالي ١٤٠٣ هـ على إيرادات مقدرة بمبلغ ١٠٠٠٠٠٠ ريال، واعتمادات مقدارها ٩٦٥٠٠٠ ريال، ولا توجد أي موارد أو استخدامات مالية أخرى بالموازنة.
- ٢ - بلغت النفقات ٨٩٥٠٠٠ ريال، بالإضافة إلى تلك المحملة على حساب رصيد المال المخصص للإرتباطات.
- ٣ - كانت النفقات الفعلية المحملة على حساب رصيد المال المخصص للإرتباطات في غرة رجب ١٤٠٢ هـ مقدارها ٣٧٠٠٠ ريال.

المطلوب:

إعادة إجراء قيود اليومية، مشتملة على قيود الإقفال، للعام المدينة الخرج والمشار إليه بالبيانات السابقة عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من جمادي الآخرة سنة ١٤٠٣ هـ. غير مطلوب التمييز بين عملي الضرائب الجارية أو عملي الضرائب المتأخرة.

الفصل الثاني عشر

الوحدات الحكومية: الأموال الأخرى ومجموعات الحسابات

Governmental Units: Other Governmental

Funds and Accounting Groups

تناولنا في الفصل السابق المحاسبة عن المال العام، أما هذا الفصل فسنخصصه للمحاسبة عن الأموال الأخرى التي تستخدمها الوحدات الحكومية بالإضافة إلى مجموعة حسابات الأصول الثابتة العامة، ومجموعة الإلتزامات العامة طويلة الأجل. وناقش في هذا الفصل أيضاً شكل ومضمون التقارير السنوية التي تصدرها الوحدات الحكومية وتقويم المبادئ المحاسبية التي يعتمد عليها النظام الحكومي.

Other Governmental Funds

الأموال الحكومية

يوجد، بالإضافة إلى المال العام الذي عرضناه في الفصل السابق، ثلاثة أموال حكومية أخرى هي: أموال الإيراد المخصص، وأموال المشروعات الرأسالية وأموال خدمة الدين. وتخضع هذه الأموال بصفة عامة لكثير من المبادئ المحاسبية التي عرضناها في الفصل السابق. فعلى سبيل المثال، يعتبر أساس الاستحقاق المحاسبي المعدل ملائماً لكل الأموال الحكومية وعادة ما يكون تسجيل بيانات الموازنة والمحاسبة وفقاً لإسلوب الإرتباطات إلزامياً بالنسبة لأموال الإيراد المخصص. وغالباً ما تكون مثل هذه الإجراءات والأساليب مفيدة في أموال خدمة الدين، وأموال المشروعات الرأسالية.

المحاسبة عن أموال الإيراد المخصص:

Accounting for Special revenue funds

يتم، كما أشرنا في المبدأ الثالث بالفصل السابق، إنشاء أموال الإيراد

المخصص بواسطة الوحدات الحكومية للمحاسبة عن المتحصلات والنفقات المرتبطة بمصدر إيرادي معين ويكون مخصص بنص القانون لتمويل عمليات حكومية معينة - ومن أمثلة الإيرادات التي تخصص لفرض معين رسوم النظافة، والضريبة التي تفرض على وقود السيارات، وغرامات مخالفات المرور. وتعتبر هذه الموارد أمثلة للإيرادات الحكومية التي يتم المحاسبة عن كل منها بصفة مستقلة في مال الإيراد المخصص. والجدير بالذكر أن أساء الحسابات، وإجراءات الموازنة، والقوائم المالية الخاصة بمال الإيراد المخصص تتشابه مع تلك التي عرضناها في المال العام.

ولتوضيح المحاسبة عن أموال الإيراد المخصص، نفترض أن مجلس مدينة عنيزة وافق على إنشاء مال مخصص لفرض رسوم خاصة على مواطني منطقة السليمانية مقابل إنارة وتنظيف شوارع هذه المنطقة لأنها لم تدخل بعد في نطاق برنامج عمل المجلس، حيث يقتصر نشاطه على تقديم خدمة الإنارة والنظافة لشوارع المدينة فقط. وقد صرح مجلس المدينة بفرض الرسوم على سكان هذه المنطقة بناء على طلبهم، على أن تخصص حصيلتها لتمويل عمليات الإنارة والنظافة لتلك المنطقة. وقد اعتمد مجلس المدينة موازنة مال الإيراد المخصص عن السنة المالية التي تنتهي في ٣٠ رجب ١٤٠٧ هـ. وقد قدرت الإيرادات من الرسوم الخاصة بمبلغ ٨٠٠٠٠ ريال، والاعتمادات بمبلغ ٧٥٠٠٠ ريال (تدفع إلى المال العام لتعويضه عن النفقات التي سيتحملها في تقديم الخدمات إلى منطقة السليمانية). ونعرض فيما يلي العمليات المالية المتعلقة بمال الإيراد المخصص كما حدثت في السنة المالية المنتهية في ١٤٠٧/٦/٣٠ هـ.

١ - فرضت رسوم خاصة على سكان المنطقة جملتها ٨٢٠٠٠ ريال، على أن تحصل خلال ٦٠ يوماً من تاريخ ربطها، ولا يتوقع توقف أحد من المواطنين عن السداد.

٢ - بلغت المتحصلات من الرسوم الخاصة بمبلغ ٨٢٠٠٠ ريال.

٣ - بلغت الإستثمارات في أذن دفع حكومية ٦٣٠٠٠ ريال، بينما كانت قيمتها الاسمية ٦٥٠٠٠ ريال، وتستحق في ١٤٠٧/٦/٣٠ هـ، وقد تم استرداد قيمتها بالكامل.

٤ - وردت مطالبة من المال العام جملتها ٧٦٠٠٠ ريال مقابل ما أنفقه على الخدمات التي قدمت لمنطقة السليمانية، وقد سدد من هذا المبلغ ٦٢٠٠٠ ريال.

٥ - خصص مجلس المدينة مبلغ ٨٠٠٠ ريال من رصيد مال الإيراد المخصص لمواجهة الالتزامات التي سوف تستحق للمال العام خلال السنة التي تنتهي في ١٤٠٨/٦/٣٠ هـ.

قيود اليومية في مال الإيراد المخصص:

١ - إثبات بيانات الموازنة المعتمدة عن السنة المالية التي تنتهي في ١٤٠٧/٦/٣٠.
الإيرادات المقدرة. ٨٠٠٠٠

الاعتادات ٧٥٠٠٠

رصيد مال الموازنة. ٥٠٠٠

٢ - تحميل المواطنين بقيمة الرسوم المقدرة.

محو الرسوم الخاصة الجارية ٨٢٠٠٠

الإيرادات ٨٢٠٠٠

٣ - تحصيل الرسوم المستحقة من المولين بالكامل.

النقدية ٨٢٠٠٠

حوو الرسوم الخاصة الجارية ٨٢٠٠٠

٤ - شراء أذن دفع حكومية قيمتها الإسمية ٦٥٠٠٠ ريال وتستحق في ١٤٠٧/٦/٣٠.

الاستثمارات ٦٣٠٠٠

النقدية ٦٣٠٠٠

٥ - تحصيل قيمة أذن الدفع الحكومية في تاريخ استحقاقها.

النقدية ٦٥٠٠٠

الاستثمارات ٦٣٠٠٠

الإيرادات ٢٠٠٠

٦ - إثبات المبلغ المستحق للمال العام مقابل ما أنفقه على إنارة ونظافة منطقة السليمانية :

النفقات	٧٦ ٠٠٠
المستحق للمال العام	٧٦ ٠٠٠

٧ - سداد جزء من المبلغ المستحق للمال العام .

المستحق للمال العام	٦٢ ٠٠٠
التقديرة	٦٢ ٠٠٠

٨ - إقفال حسابات الموازنة .

الإعتمادات	٧٥ ٠٠٠
رصيد مال الموازنة	٥ ٠٠٠
الإيرادات المقدرة	٨٠ ٠٠٠

٩ - إقفال حسابي الإيرادات والنفقات .

الإيرادات (٨٢ ٠٠٠ ريال + ٢ ٠٠٠ ريال)	٨٤ ٠٠٠
النفقات	٧٦ ٠٠٠
رصيد مال غير المخصص	٨ ٠٠٠

١٠ - تخصيص رصيد المال غير المخصص لمواجهة الإلتزامات المحتملة للمال العام سنة ١٤٠٨ هـ .

رصيد المال غير المخصص	٨ ٠٠٠
رصيد المال المخصص للمال العام	٨ ٠٠٠

ولأن مطالبة المال العام من مال الإيراد المخصص وجملتها ٧٦ ٠٠٠ ريال تعتبر تعويضاً له مقابل ما أنفقه على الخدمات التي قدمت لمنطقة السليمانية ، فيجب تسجيل هذا المبلغ عند استحقاقه في دفاتر المال العام في الجانب المدين من حساب المستحق طرف مال الإيراد المخصص ، والجانب الدائن من حساب النفقات .

القوائم المالية في مال الإيراد المخصص:

لا تختلف القوائم المالية التي تعد عن مال الإيراد المخصص عن تلك التي تعد عن المال العام، فهي تتكون من قائمة الإيرادات والنفقات والتغيرات في رصيد المال والميزانية العمومية. ونعرض لهاتين القائمتين كما يظهرهما في مال الإيراد المخصص في ١٤٠٧/٦/٣٠ هـ.

مجلس مدينة عنيزة

مال الإيراد المخصص

قائمة الإيرادات والنفقات والتغيرات في رصيد المال
عن السنة المالية المنتهية في ١٤٠٧/٦/٣٠ هـ

الإيرادات	بيانات الموازنة	البيانات الفعالية	الإنحرافات الملائمة (وغير الملائمة)
	ريال	ريال	ريال
رسوم خاصة	٨٠ ٠٠٠	٨٢ ٠٠٠	٢ ٠٠٠
أخرى	—	٢ ٠٠٠	٢ ٠٠٠
جملة الإيرادات	<u>٨٠ ٠٠٠</u>	<u>٨٤ ٠٠٠</u>	<u>٤ ٠٠٠</u>
النفقات:			
تعويض مقابل نفقات المال العام	<u>٧٥ ٠٠٠</u>	<u>٧٦ ٠٠٠</u>	<u>(١ ٠٠٠)</u>
الزيادة في الإيرادات عن النفقات			
(رصيد المال في نهاية العام)	<u><u>٥ ٠٠٠</u></u>	<u><u>٨ ٠٠٠</u></u>	<u><u>٣ ٠٠٠</u></u>

مجلس مدينة عنيزة
مال الإيراد المخصص
الميزانية العمومية
في ١٤٠٧/٦/٣٠ هـ

ريال	ريال
الأصول	
النقدية	<u>٢٢٠٠٠</u>
الإلتزامات ورصيد المال	
المستحق للمال العام	١٤٠٠٠
رصيد المال المخصص للإلتزامات المال العام	<u>٨٠٠٠</u>
إجمالي الإلتزامات ورصيد المال	<u>٢٢٠٠٠</u>

المحاسبة عن أموال المشروعات الرأسمالية:

Accounting for Capital Projects Funds

يسجل في أموال المشروعات الرأسمالية المتحصلات والمدفوعات النقدية المتعلقة ببناء أو شراء أصول طويلة الأجل باستثناء تلك التي يتم تمويلها بواسطة أموال رسوم التحسينات، أو أموال الملكية، أو أموال الأمانة. وعادة ما يحول مال المشروعات الرأسمالية من إصدار سندات عامة، بالإضافة إلى بعض الموارد الأخرى مثل إيرادات الضرائب الجارية، أو المنح والهبات أو الإيرادات المشتركة الموزعة من وحدات حكومية أخرى.

وتعتبر الموازنة الرأسمالية، على العكس من الموازنة السنوية أداة رقابة على أموال المشروعات الرأسمالية. وعموماً يجب أن تهتم الموازنة الرأسمالية بكل من النفقات المصرح بها للمشروع، والسندات أو مصادر الإيرادات الأخرى للمشروع.

قيود اليومية في مال المشروعات الرأسمالية:

نفترض أنه في غرة محرم ١٤٠٨ صرح مجلس مدينة عنيزة بإصدار سندات

قيمتها الإسمية ٥٠٠ ٠٠٠ ريال تستحق بعد عشرون عاماً بفائدة ١٥٪ لتمويل عملية توسيع المدرسة الثانوية بالمدينة. وقد تم اعتماد الموازنة الرأسمالية للمشروع ولكن لم تثبت بياناتها في السجلات المحاسبية الخاصة بمال المشروعات الرأسمالية ونوضح فيما يلي القيود التي سجلت في دفتر اليومية العامة عن إصدار السندات والأنشطة الأخرى التي تمت في مال المشروعات الرأسمالية خلال السنة المالية المنتهية في ١٤٠٨/١٢/٣٠ هـ.

١ - تسجيل إصدار وبيع سندات تستحق بعد عشرون عاماً بفائدة ١٥٪ تدفع كل ستة أشهر في غرة محرم وغرة رجب من كل عام. وهي تحقق عائد ١٦٪ على القيمة الإسمية وقدرها ٥٠٠ ٠٠٠ ريال.

النقدية	٤٧٠ ١٨٨
الموارد المالية الأخرى	٤٧٠ ١٨٨

٢ - استثمار جزء من الموارد النقدية حيث تم شراء أذون على الخزينة الحكومية قيمتها الإسمية ٣٥٠ ٠٠٠ ريال بمبلغ ٣٢٥ ٠٠٠ ريال وتستحق بعد ستة وعشرون أسبوعاً.

الإستثمارات	٣٢٥ ٠٠٠
النقدية	٣٢٥ ٠٠٠

٣ - التعاقد مع أحد المكاتب الهندسية، وإحدى شركات المقاولات، بالإضافة إلى إصدار أوامر شراء.

الإرتباطات	٤٨٢ ٠٠٠
رصيد المال المخصص للإرتباطات	٤٨٢ ٠٠٠

٤ - تحصيل قيمة أذون الخزينة الحكومية.

النقدية	٣٥٠ ٠٠٠
الإستثمارات	٣٢٥ ٠٠٠
الإيرادات	٢٥ ٠٠٠

٥ - إثبات نفقات العام .

النفقات	٣٧٨ ٠٠٠
أذن الدفع المستحقة .	٣٧٨ ٠٠٠

٦ - إلغاء الإرتباطات التي تم إصدار أذن دفع عنها .

رصيد المال المخصص للإرتباطات	٣٦٨ ٢٠٠
الإرتباطات	٣٦٨ ٢٠٠

٧ - إثبات أذن الدفع التي سددت قيمتها خلال العام .

أذن الدفع المستحقة	٣٢٧ ٥٠٠
النقدية	٣٢٧ ٥٠٠

٨ - إقفال حسابات الإرتباطات (٤٨٢ ٠٠٠ - ٣٦٨ ٢٠٠ = ١١٣ ٨٠٠ ريال) .

رصيد المال غير المخصص	١١٣ ٨٠٠
الإرتباطات	١١٣ ٨٠٠

٩ - إقفال الإيرادات والنفقات والموارد المالية الأخرى .

الإيرادات	٢٥ ٠٠٠
الموارد المالية الأخرى	٤٧٠ ١٨٨
النفقات	٣٧٨ ٠٠٠
رصيد المال غير المخصص	١١٧ ١٨٨

وإذا أمعنا النظر في قيود اليومية السابقة سنلاحظ أنها تشتمل على الخصائص التالية :

أ - لم تسجل بيانات الموازنة في السجلات المحاسبية الخاصة بمال المشروعات الرأسمالية - هذا ويعتبر عقد إصدار السندات وسيلة كافية لتحقيق الرقابة على هذا الالتزام .

ب - لم يسجل في مال المشروعات الرأسمالية الالتزام المتعلق بالسندات أو خصم الإصدار . ويسجل هذا الالتزام بقيمته الإسمية في مجموعة حسابات

الإلتزامات العامة طويلة الأجل وهو الأمر الذي سنوضحه في جزء تالي.

جـ - تم معالجة المتحصل من إصدار السندات العامة كموارد مالية أخرى لمال المشروعات الرأسمالية. كما تم معالجة الفائدة المكتسبة على الاستثمار قصير الأجل في أذون الخزانة كإيرادات على المشروعات الرأسمالية.

د - يلاحظ أن المحاسبة عن الارتباطات والنفقات تمت بالطريقة نفسها التي استخدمت في المال العام بالفصل السابق. وكذلك تشابهت قيود الإقفال في كلا المالين.

هذا، وسيتم في نهاية السنة المالية إثبات قيد بدفتر اليومية الخاص بمجموعة حسابات الأصول الثابتة العامة لتسجيل النفقات التي تمت بواسطة مال المشروعات الرأسمالية، ويجعل في هذا القيد حساب المشروعات تحت التنفيذ مدينًا وحساب الإستثمار في أصول ثابتة من مال المشروعات الرأسمالية دائنًا وهو الأمر الذي سنوضحه تفصيلًا في جزء تال.

وفي نهاية كل سنة مالية قبل اتمام المشروع الرأسمالي، تقفل حسابات الإيرادات، والموارد المالية الأخرى، والنفقات والارتباطات في حساب رصيد المال غير المخصص. وعند الانتهاء من المشروع يقفل مال المشروعات الرأسمالية بتحويل أي نقدية فائضة إلى مال خدمة الدين أو إلى المال العام، على أن تسجل العملية في المال الذي تسلم النقدية كموارد مالية أخرى. أما إذا أسفر مال المشروعات الرأسمالية عن عجز نقدي فيمكن تمويله بواسطة المال العام. وعندئذ تسجل العملية في مال المشروعات الرأسمالية في حساب موارد مالية أخرى، ويسجل في المال العام كاستخدامات مالية أخرى.

القوائم المالية التي تصدر عن مال المشروعات الرأسمالية:

يصدر عن مال المشروعات الرأسمالية قائمتان مائتان مثل تلك التي تصدر عن المال العام.

القائمة الأولى: هي قائمة الإيرادات والنفقات والتغيرات في رصيد المال.
والثانية: الميزانية العمومية. ونوضح فيما يلي هاتين القائمتين كما صدرتا عن مال المشروعات الرأسمالية في ١٤٠٨/١٢/٣٠ هـ.

مال المشروعات الرأسالية بمدينة عنيزة			
قائمة الإيرادات والنفقات والتغيرات في رصيد المال			
عن السنة المنتهية في ١٤٠٨/١٢/٣٠ هـ			
ريال	ريال	الإيرادات	
٢٥ ٠٠٠		إيرادات متنوعة	
		النفقات	
	٢٨٧ ٦٠٠	عقود بناء	
	٩٠ ٤٠٠	النفقات الهندسية وغيرها	
٣٧٨ ٠٠٠		إجمالي النفقات	
(٣٥٣ ٠٠٠)		زيادة (أو عجز) الإيرادات عن النفقات	
		الموارد المالية الأخرى	
٤٧٠ ١٨٨		المتحصل من إصدار سندات	
١١٧ ١٨٨		زيادة الإيرادات والموارد المالية الأخرى عن النفقات	
٠٠ ٠٠٠		رصيد المال في بداية العام	
١١٧ ١٨٨		رصيد المال في نهاية العام	
مال المشروعات الرأسالية بمدينة عنيزة			
الميزانية العمومية			
في ١٤٠٨/١٢/٣٠ هـ			
ريال	ريال	الأصول	
١٦٧ ٦٨٨		النقدية	
		الالتزامات ورصيد المال	
		الالتزامات	
٥٠ ٥٠٠		أذون الدفع المستحقة	
		رصيد المال	
	١١٣ ٨٠٠	مخصص للإرتباطات	
	٣ ٣٨٨	غير مخصص	
١١٧ ١٨٨		إجمالي الالتزامات ورصيد المال	
١٦٧ ٦٨٨			

ونكرر القول، بأن الأصول التي يتم حيازتها عن طريق موارد مال المشروعات الرأسمالية لا تظهر في الميزانية العمومية لذلك المال، ولكنها تظهر في مجموعة حسابات الأصول الثابتة العامة. فضلاً عن ذلك، فإن السندات التي أصدرت لتمويل مال المشروعات الرأسمالية لا تعتبر التزام على ذلك المال، ولكنها قبل تاريخ استحقاقها تظهر في مجموعة حسابات الإلتزامات العامة طويلة الأجل. وفي تاريخ استحقاق هذه السندات يتم سدادها بواسطة مال خدمة الدين وهو الأمر الذي سنوضحه في الجزء التالي.

المحاسبة عن أموال خدمة الدين : Accounting for debt service funds

يتم سداد السندات ودفع الفوائد المستحقة عنها بواسطة مال خدمة الدين أو المال العام. ويستثنى من ذلك السندات المصدرة بضمان رسوم التحسينات، وسندات الإيراد، وسندات الإلتزام العام المتعلقة بأموال المرافق العامة، فالسندات المصدرة بضمان رسوم التحسينات Special assessment bonds يتم سدادها من رسوم التحسينات التي تحصل من ملاك العقارات التي تستفيد من التحسينات الخاصة، وطبقاً لذلك يتم المحاسبة عن هذه السندات بواسطة مال رسوم التحسينات. أما سندات الإيراد وسندات الإلتزام العام، فهي التي تصدرها المرافق العامة، ويتم سدادها من موارد هذه المرافق وتظهر كإلتزامات في نطاق ميزانياتها العمومية. وتتميز سندات الإلتزام العام عن سندات الإيراد بأنها تكون مضمونة من قبل الحكومة.

ونوجه النظر إلى أن الإلتزام المتعلق بالسندات القابلة للدفع من موارد المال العام أو مال خدمة الدين لا يسجل في هذين المالين إلا عند استحقاقه. وكما أشرنا آنفاً، تظهر هذه الإلتزامات قبل تاريخ الاستحقاق في مجموعة حسابات الإلتزامات العامة. وعموماً يوجد نوعين من السندات يتم سدادها ودفع الفوائد المستحقة عنها من مال خدمة الدين.

النوع الأول: سندات تسدد على دفعات Serial bonds وهي التي تسدد في شكل أقساط سنوية على مدى فترة السندات.

والنوع الثاني: سندات تسدد دفعة واحدة Term bonds وهي التي تسدد

دفعه واحده في تاريخ استحقاقها.

وعادة ما يتم إنشاء مال خدمة الدين بناء على شروط قانونية وإذا لم تكن هناك شروط قانونية، أو إذا لم توجد خطة رسمية لتجميع الموارد اللازمة لسداد السندات التي تسدد دفعة واحدة فلا توجد حاجة لإنشاء مال لخدمة الدين.

قيود اليومية في مال خدمة الدين:

نفترض أنه يوجد لدى مدينة عنيزة نوعين فقط من السندات العامة، وكانت هذه السندات متداولة خلال السنة المالية التي تنتهي في ١٤٠٦/٦/٣٠ هـ.

النوع الأول: سندات تسدد على دفعات قيمتها ١٠٠٠٠٠٠ ريال بفائدة ١٠٪، وتستحق الدفعة الأخيرة منها وقدرها ١٠٠٠٠ ريال في غرة محرم ١٤٠٦ هـ.

النوع الثاني: سندات تسدد دفعة واحدة قيمتها ٥٠٠٠٠٠٠ ريال بفائدة ١٥٪ تستحق في غرة رجب سنة ١٤٢٥ هـ. وقد صرح المجلس التشريعي بالمدينة بإنشاء مال لخدمة دين السندات التي تسدد على دفعات. أما السندات التي تسدد على دفعة واحدة فيلزم إنشاء مال لخدمتها في غرة رجب ١٤٠٨ هـ، ولذلك لا توجد ضرورة لإنشاء هذا المال خلال السنة التي تنتهي في ١٤٠٦/٦/٣٠ هـ، وإذا افترضنا بأن الفوائد المستحقة عن كلا النوعين من السندات تستحق الدفع في غرة محرم وغرة رجب من كل عام، وأن فوائد السندات التي تسدد دفعة واحدة تم سدادها بمعرفة المال العام خلال السنة المنتهية في ١٤٠٦/٦/٣٠، أما فوائد السندات التي تسدد على دفعات فقد تم سدادها بواسطة مال خدمة الدين عن طريق وكيل مالي. ونوضح فيما يلي الميزانية العمومية لمال خدمة الدين المخصص للسندات التي تسدد على دفعات كما تظهر في ١٤٠٥/٦/٣٠ هـ.

مال خدمة الدين لمدينة عنيزة

الميزانية العمومية

في ٣٠/٦/١٤٠٥ هـ

ريال	الأصول
٣٤٢	النقدية
<u>٣٤٢</u>	الإلتزامات ورصيد المال
<u>٣٤٢</u>	رصيد المال المخصص لخدمة الدين

ونعرض فيما يلي قيود اليومية المتعلقة بالعمليات المالية التي تمت في مال خدمة الدين عن السنة المنتهية في ٣٠/٦/١٤٠٦ هـ.

١ - تسجيل المتحصلات النقدية من المال العام لدفع قيمة السندات التي تسدد على دفعات وقدرها ١٠٠٠٠ ريال، والفوائد المستحقة في غرة رجب ١٤٠٥ وغرة محرم ١٤٠٦ وقدرها ١٠٠٠ ريال.

١١٠٠٠	النقدية
١١٠٠٠	الموارد المالية الأخرى

٢ - تسجيل دفع النقدية إلى البنك الذي يعمل كوكيل مالي لسداد قيمة السندات التي تسدد على دفعات والفوائد المستحقة عليها.

١١٠٠٠	النقدية لدى الوكيل المالي
١١٠٠٠	النقدية

٣ - تسجيل نفقات الفوائد المستحقة في غرة رجب ١٤٠٥، وقيمة السندات والفوائد المستحقة في غرة محرم ١٤٠٦ هـ.

١١٠٠٠	النفقات
١٠٠٠٠	السندات المستحقة
١٠٠٠	الفوائد المستحقة

٤ - قيام الوكيل المالي بسداد قيمة السندات والفوائد.

السندات المستحقة	١٠ ٠٠٠
الفوائد المستحقة	١ ٠٠٠
النقدية لدى الوكيل المالي	١١ ٠٠٠

٥ - دفع مقابل خدمات الوكيل المالي عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/٦/٣٠ هـ .
النفقات ٣٤٢

النقدية ٣٤٢

٦ - إقفال مال خدمة الدين المخصص للسندات التي تسدد على دفعات .

الموارد المالية الأخرى	١١ ٠٠٠
رصيد المال المخصص لخدمة الدين	٣٤٢
النفقات	١١ ٣٤٢

وبمراجعة هذه القيود نلاحظ الخصائص الهامة التالية :

أ - لم تسجل بيانات الموازنة وبصفة عامة، تعتبر صكوك السندات وسيلة كافية لضمان سداد هذا الالتزام، ولذلك لا توجد ضرورة لإثبات بيانات الموازنة في مال خدمة الدين، خاصة وأن رصيد هذا المال مقيد لسداد هذا الالتزام والفوائد المستحقة عليه. وإذا رجعنا إلى موازنة المال العام في الفصل السابق ستجد أنها تتضمن اعتماد قدره ١١ ٠٠٠ ريال أدرجت ضمن الاستخدامات المالية الأخرى لتحويلها إلى مال خدمة الدين.

ب - سجلت نفقات مال خدمة الدين المتعلقة باسترداد السندات ودفع الفوائد في تاريخ الاستحقاق. وكما أشرنا آنفاً، تظهر هذه الالتزامات قبل تاريخ الاستحقاق في مجموعة حسابات الالتزامات العامة طويلة الأجل... ونظراً لأن مال خدمة الدين لا يصدر أوامر شراء فلا يتطلب الأمر المحاسبة عن الارتباطات.

ج - ترتب على قيد الإقفال تصفية كل الأرصدة الموجودة في دفتر أستاذ مال خدمة الدين، لأنه في هذه السنة تم استرداد آخر دفعة من السندات التي تسدد على دفعات.

والجدير بالذكر، أن أساس الاستحقاق المعدل يعتبر ملائماً للمحاسبة في مال خدمة الدين. وطبقاً لذلك، إذا كانت هناك ضرائب عقارية مخصصة لخدمة

السندات العامة فيمكن الاعتراف بها كإيراد في مال خدمة الدين بالطريقة نفسها التي عرضناها في المال العام.

أما فيما يتعلق بالسندات التي تسدد دفعة واحدة التي تتطلب تجميع موارد لاستردادها، فسوف تتضمن قيود اليومية في مال خدمة الدين استثمار النقدية في أوراق مالية وتحصيل القوائد الناتجة عن هذا الاستثمار. ووفقاً لأساس الاستحقاق المعدل يثبت في السجلات المحاسبية لمال خدمة الدين إيراد القوائد المستحقة في نهاية العام على هذه الاستثمارات.

القوائم المالية الصادرة عن مال خدمة الدين:

لقد عرضنا في الجزء السابق للميزانية العمومية الخاصة بمال خدمة الدين كما ظهرت في ١٤٠٥/٦/٣٠ هـ. ومن المتوقع عدم تصوير ميزانية عمومية لهذا المال في ١٤٠٦/٦/٣٠ هـ لأن المال أقفل وانتهى الغرض منه. أما قائمة الإيرادات والنفقات والتغيرات في رصيد المال عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/٦/٣٠ هـ فسوف تظهر على النحو التالي:

مال خدمة الدين لمدينة عنيزة	
قائمة الإيرادات والنفقات والتغيرات في رصيد المال	
عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/٦/٣٠ هـ	
النفقات	ريال
استرداد سندات	١٠ ٠٠٠
قوائد وأعباء الوكيل المالي	١ ٣٤٢
إجمالي النفقات	١١ ٣٤٢
الزيادة (أو العجز) في الإيرادات عن النفقات	(١١ ٣٤٢)
الموارد المالية الأخرى	
تحويلات عمليات واردة.	١١ ٠٠٠
الزيادة (أو العجز) في الإيرادات والموارد المالية الأخرى	
عن النفقات	(٣٤٢)
رصيد المال في بداية العام	٣٤٢
رصيد المال في نهاية العام	صفر

مجموعتا حسابات الأصول الثابتة العامة General Fixed Assets and الالتزامات العامة طويلة الأجل Long-term debt Account groups

إذا رجعنا إلى المعايير التي جاءت في دليل المحاسبة الحكومية والتي عرضناها في الفصل السابق نجد أنه يجب على الوحدات الحكومية إمساك مجموعتين من الحسابات لتسجيل العقارات والمعدات والالتزامات طويلة الأجل التي لم تسجل في الأموال الحكومية. والجدير بالذكر أن هاتين المجموعتين من الحسابات لا يعتبرتا أموالاً Funds، ولكنهما مجرد حسابات تذكيرية Memorandum Accounts. فالغرض منها توفير سجلات مستقلة لكل من العقارات والمعدات التي تحصل عليها الوحدة الحكومية والالتزامات العامة طويلة الأجل التي تنشأ على هذه الوحدات. ففي الأموال الحكومية رأينا أن العقارات والمعدات تسجل كتفقات وتقل في نهاية العام ولا تظهر في الميزانية العمومية للمال، وكذلك الحال تعالج الالتزامات العامة طويلة الأجل كموارد مالية وتقل أيضاً في نهاية العام ولا تظهر في الميزانية العمومية للمال. وعلى العكس من ذلك نجد أن العقارات والمعدات تسجل في أموال المرافق العامة، والأمانة غير القابلة للإنفاق، وأموال الخدمة الداخلية، والالتزامات الناتجة عن إصدار سندات تسجل في أموال خدمة الدين، والمرافق العامة.

المحاسبة في مجموعات حسابات Accounting for General الأصول الثابتة العامة: Fixed assets account groups:

تسجل الأصول في مجموعة حسابات الأصول الثابتة العامة بتكلفة الحصول عليها أو بقيمتها العادلة الجارية إذا تسلمتها الوحدة الحكومية على سبيل الهبة والحساب المقابل الدائن لهذه الأصول هو حساب تذكيري بعنوان: الاستثمار في الأصول الثابتة العامة، مع بيان مصدر هذه الأصول.

وطبقاً لمعايير المحاسبة الحكومية التي عرضناها في الفصل السابق، يمكن تسجيل الاستهلاك في مجموعة حساب الأصول الثابتة العامة، حيث يجعل حساب الاستثمار في الأصول الثابتة العامة مدينأً بينما يجعل حساب مجمع الاستهلاك دائناً. وإذا تخلصت الوحدة الحكومية من أحد الأصول سواء بالبيع أو بالتخريد فيتم

استبعاد القيمة الدفترية لهذا الأصل من الحسابات التذكيرية بمجموعة حساب الأصول الثابتة العامة على أن تسجل حصيلة البيع في المال العام باعتبارها موارد مالية أخرى. ونعرض فيما يلي نموذجاً للقيود التي تثبت في دفتر اليومية العامة الخاصة بمجموعة حسابات الأصول الثابتة العامة:

مجموعة حساب الأصول الثابتة العامة

بمدينة عنيزة

دفتر اليومية العامة

- ١ - الحصول على أجهزة عن طريق المال العام.
الأجهزة والمعدات ١٢٦ ٤٠٠
الاستثمار في أصول ثابتة عامة من إيرادات المال العام ١٢٦ ٤٠٠
- ٢ - إثبات ما أنجز من أعمال في عملية توسيع مباني المدرسة الثانوية
المشروعات تحت التنفيذ ٣٧٨ ٠٠٠
الاستثمار في الأصول الثابتة العامة من مال المشروعات الرأسمالية ٣٧٨ ٠٠٠
- ٣ - إثبات القيمة العادلة الجارية للعقار الممنوح من أحد المواطنين لاستخدامه كمكتبة عامة.
الأراضي ٥٠٠ ٠٠٠
المباني ٨٠٠ ٠٠٠
الاستثمار في الأصول الثابتة العامة من المنح ١٣٠٠ ٠٠٠
- ٤ - إثبات التخلص من بعض الأجهزة والمعدات القديمة.
الاستثمار في الأصول الثابتة العامة من إيرادات المال العام ٢٠ ٠٠٠
مجمع استهلاك الأجهزة والمعدات ٧٠ ٠٠٠
الأجهزة والمعدات ٩٠ ٠٠٠
- ٥ - إثبات استهلاك المباني والأجهزة والمعدات عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/٦/٣٠ هـ.

الاستثمار في الأصول الثابتة العامة من إيراد المال العام	٤٠ ٠٠٠
الاستثمار في الأصول الثابتة العامة من أموال المشروعات الرأسمالية	٢٨٠ ٠٠٠
الاستثمار في الأصول الثابتة العامة من المنح	٦٠ ٠٠٠
مجمع استهلاك المباني	٢٤٠ ٠٠٠
مجمع استهلاك الأجهزة والمعدات	١٤٠ ٠٠٠

وإذا أمعنا النظر في القيود السابقة، سنلاحظ أن القيد الأول يدخل ضمن نفقات المال العام التي عرضناها في الفصل السابق، ويعتبر القيد الثاني تسوية محاسبية تمت في ١٤٠٦/٦/٣٠ هـ لإثبات تكلفة ما تم إنجازه من مشروعات تحت التنفيذ بواسطة مال المشروعات الرأسمالية، والقيد الرابع يقابله الإيرادات المحصلة بمعرفة المال العام من بيع بعض الأجهزة والمعدات. وبناء على ذلك نعرض فيما يلي قائمة التغيرات في الأصول الثابتة العامة كما تظهر في ١٤٠٦/٦/٣٠ هـ (وقد استخدمنا أرقام افتراضية لرصيدي أول ونهاية العام):

مجلس مدينة عنيزة

مجموعة حسابات الأصول الثابتة العامة

قائمة التغيرات في الأصول الثابتة العامة

عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/٦/٣٠ هـ

الأرصدة في	الإضافات	التخفيضات	الأرصدة في
١٤٠٥/٧/١			١٤٠٦/٦/٣٠ هـ

الأصول الثابتة العامة:

الأراضي	٦ ٢٠٠ ٠٠٠	٥٠٠ ٠٠٠	٦ ٧٠٠ ٠٠٠
المباني	١٨ ٧٠٠ ٠٠٠	٨٠٠ ٠٠٠	١٩ ٥٠٠ ٠٠٠
الأجهزة والمعدات	٧ ٢٠ ٠٠٠	١ ٢٦ ٤٠٠	٥ ٩٣ ٦٠٠
المشروعات تحت التنفيذ	—	٣ ٧٨ ٠٠٠	٣ ٧٨ ٠٠٠
جمله	٢٥ ٦٢٠ ٠٠٠	١ ٨٠٤ ٤٠٠	٢٧ ٨١٥ ٦٠٠
مجمع الاستهلاك:			
المباني	١ ٤٦٠ ٠٠٠	٢٤٠ ٠٠٠	١ ٧٠٠ ٠٠٠
الأجهزة والمعدات	٢ ١٦ ٠٠٠	١٤٠ ٠٠٠	٢ ٠٢ ٠٠٠
جمله	١ ٦٧٦ ٠٠٠	٣٨٠ ٠٠٠	١ ٩٨٦ ٠٠٠

الاستثمار في الأصول الثابتة العامة :

١٠ ٤٩٠ ٤٠٠	٦٠ ٠٠٠	١٢٦ ٤٠٠	١٠ ٤٢٤ ٠٠٠	من إيرادات المال العام
٩ ٧١٦ ٠٠٠	٢٨٠ ٠٠٠	٣٧٨ ٠٠٠	٩ ٦١٨ ٠٠٠	من أموال المشروعات الرأسمالية
٥ ١٤٢ ٠٠٠	٦٠ ٠٠٠	١ ٣٠٠ ٠٠٠	٣ ٩٠٢ ٠٠٠	من المنح
<u>٢٥ ٣٤٨ ٤٠٠</u>	<u>٤٠٠ ٠٠٠</u>	<u>١ ٨٠٤ ٤٠٠</u>	<u>٢٣ ٩٤٤ ٠٠٠</u>	الجملة

المحاسبة في مجموعات حسابات الالتزامات العامة طويلة الأجل :

Accounting for General Long-term debt account group

تسجل سندات الالتزام العام الخاصة بالوحدة الحكومية، وكل من السندات التي تسدد على أقساط والتي تسدد دفعة واحدة والتي لا تثبت في مال المرفق العام كحسابات دائنة تذكيرية في مجموعة حسابات الالتزامات العامة طويلة الأجل. أما الطرف المدين في القيد التذكيري فيكون بعنوان «المبالغ الواجب توفيرها». وعندما يتم تجميع قدر من النقدية وأي أصول في مال خدمة الدين بغرض سداد قيمة هذه السندات يجعل المبلغ المتاح في حساب مال خدمة الدين مدينًا، بينما يجعل حساب المبالغ الواجب توفيرها دائنًا. وعندما يقوم مال خدمة الدين بسداد قيمة السندات فعلاً يجري قيد عكسي للحسابات التذكيرية في مجموعة حساب الالتزام العام طويل الأجل عند إقفال الحسابات في نهاية السنة المالية.

ونعرض في الجزء التالي نموذجاً لقيود اليومية التي تحدث في مجموعة حساب الالتزام العام طويل الأجل وهي تتسق مع القيود المقابلة لها والسابق إثباتها في مال خدمة الدين ومال المشروعات الرأسمالية.

مجموعة حساب الالتزام العام بمدينة عتيزة
دفتر اليومية العامة

١ - إثبات المبلغ الذي تسلمه مال خدمة الدين من المال العام لاسترداد سندات الالتزام العام التي تسدد على أقساط.

المبالغ المتاحة لمال خدمة الدين	١٠٠٠٠
المبالغ الواجب توفيرها	١٠٠٠٠

٢ - إثبات الدفعة المسددة بمعرفة مال خدمة الدين من السندات التي تسدد على دفعات بمعدل ١٠٪.

السندات التي تسدد على دفعات ١٠.٠٠٠

المبالغ المتاحة لمال خدمة الدين. ١٠.٠٠٠

٣ - إثبات إصدار سندات عادية (تسدد على دفعة واحدة) بفائدة ٧٪ لعمل إضافات في المدرسة الثانوية.

المبالغ الواجب توفيرها ٥٠٠.٠٠٠

السندات التي تسدد على دفعة واحدة ٥٠٠.٠٠٠

قائمة التغيرات في أرصدة الالتزامات العامة طويلة الأجل:

يشتراط مجلس مبادئ المحاسبة الحكومية إعداد قائمة عن التغيرات في أرصدة الالتزامات العامة طويلة الأجل، على أن ترفق هذه القائمة ضمن التقرير السنوي الشامل. ونعرض فيما يلي نموذجاً لهذه القائمة كما تظهر في ١٤٠٦/٦/٣٠ هـ.

مجلس مدينة عنيزة

مجموعة حسابات الالتزامات العامة طويلة الأجل

قائمة التغيرات في الالتزامات العامة طويلة الأجل

عن السنة المنتهية في ١٤٠٧/٦/٣٠ هـ

الأرصدة في الإضافات التخفيضات الأرصدة في
١٤٠٥/٧/١ هـ ١٤٠٦/٦/٣٠ هـ

ريال ريال ريال ريال

سندات الدفعة الواحدة

سندات الالتزام العام لمدة

عشرون عاماً في ١٤٢٥/٧/١

بفائدة ٧٪

٥٠٠.٠٠٠ — ٥٠٠.٠٠٠

سندات الدفعات السنوية

سندات الالتزام العام لمدة

عشر سنوات، الدفعة الأخيرة

تستحق في ١٤٠٦/١/١ هـ

١٠.٠٠٠	١٠.٠٠٠	١٠.٠٠٠	١٠.٠٠٠
١٠.٠٠٠	١٠.٠٠٠	١٠.٠٠٠	١٠.٠٠٠

موضوعات أخرى تتعلق بمجموعة الإلتزامات العامة طويلة الأجل:

عند نشأة الإلتزام العام على الوحدة الحكومية يسجل في مجموعة حسابات الإلتزامات العامة طويلة الأجل بقيد في دفتر اليومية بالطريقة التي عرضناها آنفاً. علاوة على ذلك ، إذا وقعت الوحدة الحكومية عقد إيجار رأسمالي ولم يسجل مثل هذا العقد في أحد أموال الملكية (مال المرافق العامة أو مال الخدمة الداخلية) فيجب أن يسجل الأصل المؤجر في مجموعة حسابات الأصول الثابتة العامة، ويسجل الإلتزام المرتبط به في مجموعة حسابات الإلتزامات العامة طويلة الأجل، وفقاً للشروط التي نصت عليها النشرة المحاسبية رقم (١٣) الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية والمتعلقة «بالمحاسبة عن عقود الإيجار».

ولتوضيح كيفية المحاسبة عن عقد إيجار رأسمالي، نعرف الوحدة الحكومية نفترض أن مجلس مدينة عنيزة وقع عقد إيجار رأسمالي في ١٤٠٦/٧/١ لاستئجار جهاز كمبيوتر لمدة ثلاث سنوات لاستخدامه في مكتبة المدينة. وقد كان الحد الأدنى لدفعات الإيجار ١٠٠٠٠ ريال تدفع في غرة رجب من كل عام في السنوات من ١٤٠٦ حتى ١٤٠٨، على أن يؤول حق ملكية الجهاز للمدينة في غرة رجب ١٤٠٩ هـ. وقد تقرر استهلاك الجهاز بطريقة القسط الثابت، بافتراض أن عمره الاقتصادي عشر سنوات، وأن قيمته كخردة تساوي صفرًا. وقد كان مجلس المدينة على علم بمعدل الفائدة الضمني للمؤجر وقدره ٨٪، وهو أقل من معدل الفائدة الذي يمكن للمجلس الاقتراض به من الغير.

وبناء على المعلومات السابقة نعرض فيما يلي قيود اليومية العامة المتعلقة بعقد إيجار رأسمالي مدته ثلاث سنوات:

القيود في المال العام:

في ١٤٠٦/٧/١، إثبات سداد الدفعة الأولى من عقد الإيجار الرأسمالي المتعلق باستئجار جهاز كمبيوتر للمكتبة العامة.

١٠٠٠٠ النفقات

١٠٠٠٠ التقديرات

في ١٤٠٧/٧/١، إثبات سداد الدفعة الثانية من عقد الإيجار الرأسمالي المتعلق باستئجار جهاز كمبيوتر للمكتبة العامة.

١٠.٠٠٠	النفقات (١٤٢٧ ريال فائدة+ ٨٥٧٣ ريال من أصل المبلغ)
١٠.٠٠٠	التقديرة
في ١٤٠٨/٧/١، إثبات سدادا الدفعة الثالثة والأخيرة من عقد الإيجار	
الرأسمالي المتعلق باستئجار جهاز كمبيوتر للمكتبة العامة.	
١٠.٠٠٠	النفقات (٧٤٠ ريال فائدة+ ٩٢٦٠ ريال من أصل المبلغ)
١٠.٠٠٠	التقديرة

القيود في مجموعة حسابات الالتزامات العامة طويلة الأجل:

في ١٤٠٦/٧/١ هـ، إثبات الالتزام المتعلق بعقد إيجار رأسمالي مدته ثلاث سنوات متعلق باستئجار جهاز كمبيوتر للمكتبة العامة.	
٢٧٨٣٣	المبالغ الواجب توفيرها (١٠.٠٠٠ ريال × ٢,٧٨٤٣٢٦٥)
٢٧٨٣٣	الالتزام المتعلق بعقد إيجار رأسمالي (صافي).
في ١٤٠٦/٧/١، إثبات المسدد بمعرفة المال العام، قيمة الدفعة الأولى من عقد الإيجار الرأسمالي.	
١٠.٠٠٠	الالتزام المتعلق بعقد الإيجار الرأسمالي (صافي)
١٠.٠٠٠	المبالغ الواجب توفيرها
في ١٤٠٧/٧/١، إثبات المسدد بمعرفة المال العام، قيمة الدفعة الثانية من عقد الإيجار الرأسمالي.	
٨٥٧٣	الالتزام المتعلق بعقد الإيجار الرأسمالي (صافي)
٨٥٧٣	المبالغ الواجب توفيرها
في ١٤٠٧/٧/١، إثبات المسدد بمعرفة المال العام، قيمة الدفعة الثالثة من عقد الإيجار الرأسمالي.	
٩٢٦٠	الالتزام المتعلق بعقد الإيجار الرأسمالي (صافي)
٩٢٦٠	المبالغ الواجب توفيرها

القيود في مجموعة حسابات الأصول الثابتة العامة:

في ١٤٠٦/٧/١، إثبات المستثمر في الأصول الثابتة العامة من إيرادات المال العام.

الأجهزة المستأجرة - تأجير رأسمالي	٢٧ ٨٣
المستثمر في الأصول الثابتة العامة من إيرادات المال العام	٢٧ ٨٣٣
في ١٤٠٧/٦/٣٠، إثبات استهلاك جهاز الكمبيوتر المستأجر بعقد رأسمالي عن السنة المنتهية في ١٤٠٧/٦/٣٠ هـ.	
المستثمر في الأصول الثابتة العامة من إيرادات المال العام (٢٧ ٨٣٣ ÷ ١٠)	٢ ٧٨٣
الأجهزة المستأجرة - تأجير رأسمالي.	٢ ٧٨٣

سندات رسوم التحسينات الخاصة:

حتى سنة ١٩٨٧ ميلادية كان يستخدم مال لرسم التحسينات الخاصة (Special Assessment Fund) للمحاسبة عن الأصول والإلتزامات والإيرادات والنفقات المتعلقة بالضرائب والرسوم الخاصة التي تفرض على ملاك العقارات الموجودة في منطقة معينة وتحصل منهم على أقساط سنوية^(١). وتستخدم حصيلة هذه الضرائب أو الرسوم في تمويل مشروعات تحسين رأسمالية يستفيد منها ملاك هذه العقارات بصفة أساسية. وكان مال رسوم التحسينات يجمع بين خصائص مال خدمة الدين ومال المشروعات الرأسمالية. وترجع هذه الخاصية المشتركة إلى أن مال رسوم التحسينات كان يتولى إصدار السندات، ويستخدم حصيلتها في تمويل مشروع التحسين قبل تحصيل الرسوم التي تفرض على ملاك العقارات، وبعد ذلك يقوم مال رسوم التحسينات بتحصيل الرسوم من الملاك ويستخدمها في استرداد السندات ودفع الفوائد المستحقة عليها.

وفي سنة ١٩٨٧ م، وبعد صدور النشرة المحاسبية رقم (٦) عن مجلس

(*) عرضنا في بداية هذا الفصل لمثال عن الرسوم الخاصة التي تمول خدمات معينة، وقد تم معالجة هذه الرسوم في نطاق الإيراد المخصص. ومن أهم خصائص الرسوم التي تحصل لتمويل خدمات أنها تحصل خلال نفس السنة المالية أو في السنة الثانية على الأكثر. أما الرسوم التي تفرض مقابل عمليات رأسمالية خاصة فيتم تقسيطها على عدة سنوات ولذلك يتم تمويل تلك العمليات عن طريق إصدار سندات ثم تحصيل الرسوم وتستخدم في سداد السندات.

معايير المحاسبة الحكومية GASB، فقد تقرر عدم استخدام مال رسوم التحسينات على أن تسجل عملياته في مال الإيراد المخصص، ومال المشروعات الرأسمالية وفقاً لظروف وطبيعة كل مشروع.

وأحياناً تصدر الوحدات الحكومية سندات لتمويل تنفيذ مشروعات التحسينات على أن يتم سداد قيمتها وفوائدها من الرسوم الخاصة التي تحصل من المواطنين على أقساط. وإذا تعهدت الحكومة بطريقة أو بأخرى بسداد هذه السندات أو بضممان سدادها، فيجب أن يسجل ذلك في مجموعة حسابات الإلتزامات العامة طويلة الأجل. ويستثنى من ذلك الجزء الذي تلتزم به أموال الملكية مباشرة أو يتوقع تسديده من إيراداتها، وذلك وفقاً للمعيارين التاليين^(١):

١ - يجب الإفصاح بصفة مستقلة عن ذلك الجزء من الإلتزامات المتعلقة برسوم التحسينات التي تسدد بمعرفة ملاك العقارات المستفيدة. وذلك تحت عنوان «الالتزامات رسوم التحسينات المضمونة من قبل الحكومة».

٢ - يجب الإفصاح بصفة مستقلة عن ذلك الجزء من الإلتزامات المتعلقة برسوم التحسينات التي تسدد من الموارد العامة (مقابل المنفعة العامة، أو مقابل الرسوم المفروضة على العقارات الحكومية) في مجموعة حسابات الإلتزامات العامة طويلة الأجل مثل أي التزام عام آخر...

وإذا لم يقع على الوحدة الحكومية أي عبء يتعلق بالتزامات رسوم التحسينات، فلا يجب أن تظهر في القوائم المالية الخاصة بالوحدة الحكومية.

ولتوضيح كيفية تطبيق المعيارين السابقين، نفترض أن مجلس مدينة غنيزة وافق على رصف الشوارع وإنشاء الأرصفة في ضاحية الأشرفية مقابل فرض رسوم تحسينات خاصة على ملاك العقارات الموجودة بالمنطقة. وقد قدرت الرسوم الإجمالية بمبلغ ٢٥٠٠٠٠ ريال يحصل على خمسة أقساط سنوية ابتداء من غرة رجب ١٤٠٦، مقابل فوائد سنوية تفرض على الرصيد بمعدل ١٠٪ ابتداء من غرة رجب ١٤٠٧. وحتى يتمكن مجلس المدينة من تمويل تكاليف المشروع فقد صرح بإصدار

سندات قيمتها الإسمية ٢٠٠ ٠٠٠ ريال بفائدة ٨٪ على أن تسترد على مدى أربع سنوات بواقع ٥٠ ٠٠٠ ريال كل سنة بالإضافة إلى الفوائد السنوية ابتداء من غرة رجب ١٤٠٧ هـ. وقد وافق مجلس المدينة على إنشاء مال إيراد مخصص، ومال مشروعات رأسمالية للمحاسبة عن هذا المشروع. وطبقاً لشروط عقد إصدار السندات تعهدت الوحدة الحكومية بسداد قيمة السندات في تواريخ استحقاقها إذا لم تكفي حصيلة الرسوم، أو إذا تأخر ملاك العقارات في سداد المستحق عليهم.

ونوضح فيما يلي قيود اليومية المتعلقة بهذه العملية كما تظهر في غرة رجب

١٤٠٦ هـ:

القيود في مال الإيراد المخصص: (وهي تختلف عن القيود التي عرضناها في المال في جزء سابق من هذا الفصل).

١ - ربط رسوم التحسينات على ملاك العقارات الذين يستفيدون من المشروع والاعتراف بالجزء من الإيرادات المتعلقة بالسنة المالية المنتهية في ١٤٠٧/٦/٣٠ هـ، وتحديد الإيرادات المؤجلة للسنوات التالية:

ممولوا رسوم التحسينات الجارية	٥٠ ٠٠٠
ممولو رسوم التحسينات المؤجلة	٢٠٠ ٠٠٠
الإيرادات	٥٠ ٠٠٠
الإيرادات المؤجلة	٢٠٠ ٠٠٠

٢ - تحصيل رسوم التحسينات الجارية من المولين.

التقديـة ٥٠ ٠٠٠

ممولو رسوم التحسينات الجارية. ٥٠ ٠٠٠

٣ - تحويل مبلغ ٥٠ ٠٠٠ ريال إلى مال المشروعات الرأسمالية لتمويل رصف الشوارع وإنشاء الأرصفة بمنطقة الأشرفية.

الاستخدامات المالية الأخرى	٥٠ ٠٠٠
التقديـة	٥٠ ٠٠٠

القيود في مال المشروعات الرأسمالية: (وهي تختلف عن القيود التي عرضناها

في ذلك المال في جزء سابق من هذا الفصل).

١ - تسلم ٥٠ ٠٠٠ ريال نقداً من مال الإيراد المخصص، قيمة رسوم التحسينات الجارية المحصلة من المولين:

النقدية	٥٠ ٠٠٠
الموارد المالية الأخرى	٥٠ ٠٠٠

٢ - إصدار سندات قيمتها الإسمية ٢٠٠ ٠٠٠ ريال تستحق على مدى أربع سنوات بفائدة ٨٪، وتحقق عائد ٩٪.

النقدية	١٩٥ ٧٧٦
الموارد المالية الأخرى	١٩٥ ٧٧٦

القيّد في مجموعة حسابات الالتزامات العامة: (مائل للقيّد الذي عرضناه في جزء سابق).

١ - إثبات إصدار سندات بمعدل فائدة ٨٪ لتمويل إنشاء رصف الشوارع وبناء أرصفة بمنطقة الأشرفية. وقد تعهدت الوحدة الحكومية بسداد قيمة هذه السندات في حالة عدم كفاية الرسوم المحصلة من الملاك.

المبالغ المطلوب توفيرها	٢٠٠ ٠٠٠
سندات رسوم التحسينات	٢٠٠ ٠٠٠

ويمكن إيجاز خصائص قيود اليومية السابقة فيما يلي:

١ - لم تسجل الموازنة الرأسمالية المتعلقة بالمشروع سواء في دفاتر مال الإيراد المخصص أو مال المشروعات الرأسمالية ونفترض في هذا الصدد أن موافقة مجلس المدينة على فرض الرسوم وإصدار السندات تكفي للرقابة على المشروع.

٢ - لأن مال الإيراد المخصص سوف يقوم بتحصيل الرسوم من الملاك في مواعيد استحقاقها، فهو يتولى خدمة دين السندات وذلك باستردادها في مواعيدها فضلاً عن ذلك، يفرض هذا المال فائدة بمعدل ١٠٪ على رصيد الرسوم المستحق طرق المولين، ويتحمل فوائد بمعدل ٨٪ على رصيد السندات.

٣- يجب على مال الإيراد المخصص إجراء القيد التالي في ٣٠ رجب من السنوات ١٤٠٧، ١٤٠٨، ١٤٠٩، ١٤١٠:

ممولو رسوم التحسينات الجارية	٥٠ ٠٠٠
الإيرادات المؤجلة	٥٠ ٠٠٠
ممولو رسوم التحسينات المؤجلة	٥٠ ٠٠٠
الإيرادات	٥٠ ٠٠٠

إثبات تحويل الرسوم المؤجلة إلى رسوم جارية والاعتراف بالإيرادات المرتبطة بها.

٤- يتولى مال الإيراد المخصص سداد قيمة السندات والفوائد المستحقة عليها على دفعات سنوية من حصيلة الرسوم التي يحصلها من ملاك العقارات والفوائد المفروضة عليها. وطبقاً لذلك تحسب القيمة الحالية لسندات معدل فائدتها الإسمي ٨٪ وتحقق عائداً ٩٪ على النحو التالي:

ريال	أصل المبلغ والفوائد المستحقة في غرة رجب ١٤٠٧ هـ
٦٠ ٥٥٠	(٥٠ ٠٠٠ ريال + ١٦ ٠٠٠ ريال) × ٩١٧٤٣١ ر ^(٣)
٥٢ ١٨٤	أصل المبلغ والفوائد المستحقة في غرة رجب ١٤٠٨ هـ
	(٥٠ ٠٠٠ ريال + ١٢ ٠٠٠ ريال) × ٨٤١٦٨٠ ر ^(٣)
٤٤ ٧٨٧	أصل المبلغ والفوائد المستحقة في غرة رجب ١٤٠٩ هـ
	(٥٠ ٠٠٠ ريال + ٨ ٠٠٠ ر) × ٧٧٢١٨٣ ر
٣٨ ٢٥٥	أصل المبلغ والفوائد المستحقة في غرة رجب ١٤١٠ هـ
	(٥٠ ٠٠٠ ريال + ٤ ٠٠٠ ريال) × ٧٠٨٤٢٥ ر ^(٣)
<u>١٩٥ ٧٧٦</u>	القيمة الحالية لسندات معدل فائدتها الإسمي ٨٪ وتحقق عائداً ٩٪

أسئلة وتمارين وحالات ومشاكل

أولاً - الأسئلة:

- (١) إذكر مع الشرح ضرائب أو رسوم الوحدات الحكومية التي تتم المحاسبة عنها غالباً في أموال الإيراد المخصص.
- (٢) كيف تتم المحاسبة عن المتحصل من سندات الالتزام العام المصدرة لتمويل عملية تشييد مشروع معين في مال المشروعات الرأسمالية؟ إشرح.
- (٣) هل يتم إنشاء مال خدمة دين مستقل عن كل سندات الالتزام العام التي تصدرها الوحدة الحكومية؟ إشرح.
- (٤) ظهر قيد اليومية التالي في مال خدمة الدين لمدينة البكيرية:

٨٣ ٠٠٠	التقديـة لدى الوكيل المالي
٨٣ ٠٠٠	التقديـة

 ما التفسير المحتمل لهذا القيد؟.

ثانياً - التمارين:

التمرين الأول:

تظهر حسابات الأستاذ التالية بصورة متكررة في السجلات المحاسبية للوحدات الحكومية:

الحساب	المال أو مجموعة الحسابات
١ - السندات	أ - المال العام
٢ - رصيد المال المخصص للإرتباطات	ب - مال الإيراد المخصص
٣ - مساهمات من الحكومة	ج - مال المشروعات الرأسمالية
٤ - المعدات	د - مال خدمة الدين
٥ - الاعتمادات	هـ - مجموعة حسابات الأصول الثابتة العامة
٦ - الإيرادات المقدرة	و - مجموعة حسابات الالتزامات طويلة
٧ - ممولو ضرائب - جارية	الأجل العامة .

المطلوب:

تحديد الحرف المناسب لمال أو مجموعة حسابات الوحدة الحكومية الذي يجب أن يظهر فيه كل حساب من الحسابات السابقة بصورة صحيحة. ونوجه النظر إلى أن الحساب الواحد يمكن أن يظهر في أكثر من مال أو مجموعة حساب.

التمرين الثاني:

منح أحد مواطني مدينة الزلفى قطعة أرض تقدر مساحتها بنحو ٤٠٠٠ متر مربع لمجلس المدينة لإقامة مدرسة عليها في المستقبل. وتبلغ تكلفة هذه الأراضي ٥٥٥ ٠٠٠ ريال، والقيمة العادلة الجارية لها في تاريخ المنح ٨٥٠ ٠٠٠ ريال.

المطلوب:

إعداد قيد اليومية اللازم لتسجيل المنحة السابقة في المال أو مجموعة الحساب المناسب، مع التحديد الواضح لنوع المال أو مجموعة الحساب.

التمرين الثالث:

بلغت الضرائب العقارية المقدرة في غرة رجب ٤٨٠ ٠٠٠ ريال، والتي تم ربطها بمعرفة مجلس مدينة الجوف لمال الإيراد المخصص، كما قدرت الضرائب

العقارية المشكوك في تحصيلها على أساس ١,٥٪ من القيمة الإجمالية للضريبة. وتم خلال شهر رجب تحصيل مبلغ قدره ١٤٢٧٠٠ ريال منها بمعرفة مال الإيراد المخصص.

المطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل العمليات السابقة في مال الإيراد المخصص للمدينة.

التمرين الرابع:

أصدرت مدينة الرس في غرة رجب ١٤٠٧ هـ سندات التزام عام قيمتها الإسمية ١ ٢٠٠ ٠٠٠ ريال (تسدد دفعة واحدة) لمدة ٣٠ سنة بمعدل فائدة ١٦٪. وقد أصدرت السندات بالقيمة الإسمية، وكان الغرض منها تمويل عملية إنشاء مركز صحي عام.

المطلوب:

إجراء قيد أو قيود اليومية اللازمة لإثبات العملية السابقة في كل الأموال أو مجموعتي الحساب التي تأثرت بها، مع تحديد نوع المال أو مجموعة الحساب بكل وضوح.

التمرين الخامس:

دفع الوكيل المالي عن مال خدمة الدين لمدينة الجوف في ٣٠ من ربيع الثاني سنة ١٤٠٥ هـ القسط الأخير من سندات الالتزام العام (التي تسدد على أقساط) المستحقة على المدينة، وقدره ٥٠ ٠٠٠ ريال، وكذلك الفوائد النصف سنوية بمعدل سنوي قدره ١٦٪. وقد زود مال خدمة الدين خلال الأيام القليلة الماضية الوكيل المالي بالتقديرات الكافية.

المطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل سداد الوكيل المالي لقسط السندات والفوائد في ٣٠ من ربيع الثاني ١٤٠٥ هـ، وذلك في مال خدمة الدين للمدينة.

ثالثاً - الحالات:

سألك المراقب المالي لمدينة القريات النصيحة فيما يتعلق بالمحاسبة عن عقد تقسيط تحت الدفع. ويغطي هذا العقد التكاليف الخاصة بإنشاء بوابات أوتوماتيكية، وحواجز معدنية دواره، والعمالة الخاصة بخدمة ٢٠ حديقة عامة تمتلكها المدينة. وسيؤدي إنشاء هذه المعدات إلى انخفاض العدد المطلوب من العمال لخدمة الحدائق، وانخفاض الرواتب والنفقات الخاصة بالمال العام للمدينة. ويستحق قسط شهري عن هذا العقد بما يعادل ٤٠٪ من إجمالي إيرادات العشرين حديقة في الشهر.

وتسجل المدينة، نتيجة لعدم وجود شروط قانونية أو تعاقدية تلزمها بإنشاء مال مرافق عامة لهذه الحدائق، كل من إيراد الحدائق ونفقات إصلاحها وصيانتها في المال العام للمدينة. وقد تم تسجيل تكلفة هذه الحدائق في مجموعة حسابات الأصول الثابتة العامة للمدينة.

وقد أوضح المراقب المالي للمدينة خطته للمحاسبة عن المسدد من العقد على النحو التالي:

يجعل حساب النفقات في المال العام مدينياً بالمدفوعات الشهرية من العقد، كما تجعل نفقات قطاع خدمة الدين مدينة في الأستاذ الفرعي. وتسجل هذه المدفوعات كذلك في مجموعة حسابات الأصول الثابتة العامة كإضافات للتحسينات بخلاف حساب الماني. وسيتم الإفصاح في شكل ملاحظات مرفقة بالميزانية العمومية للمال العام عن الرصيد غير المسدد من أقساط العقد في مجموعة حسابات الالتزامات طويلة الأجل العامة، وذلك لأن العقد لا يمثل التزاماً عن اقتراض نقدية، كما هو الحال بالنسبة للسندات والالتزامات طويلة الأجل الأخرى.

المطلوب:

ما نصيحتك للمراقب المالي للمدينة؟ إشرح.

رابعاً - المشاكل :

المشكلة الأولى :

بدأ مجلس مدينة الوفاء في غرة رجب ١٤٠٦ هـ بإنشاء مشروعين، الأول عبارة عن إضافات جديدة لصاله الاجتماعات بالمجلس والذي سيتم المحاسبة عنه في مال المشروعات الرأسالية، والثاني عبارة عن إنشاء حواجز حجرية حول المدينة وستتم المحاسبة عنه في مال رسوم التحسينات المخصصة. وبلغ إجمالي رسوم التحسينات المخصصة ٤٠٠٠٠٠ ريال، تحصل من المواطنين على خمسة أقساط سنوية متساوية بالإضافة إلى فوائد مقدارها ١٦٪ على الراسول غير المسددة، وذلك بدءاً من غرة رجب ١٤٠٦ هـ. وفيما يلي التفاصيل الأخرى عن العام المنتهي في ٣٠ من جمادي الآخرة ١٤٠٧ هـ.

مال رسوم التحسينات المخصصة	مال المشروعات الرأسالية	
سندات رسوم تحسينات مخصصة قيمتها الإسمية ٣٢٠٠٠٠ ريال وبمعدل فائدة ١٥٪ ولمدة ٤ سنوات وتستحق الفوائد في غرة رجب من كل سنة.	سندات التزام عام، القيمة الإسمية ٦٠٠٠٠٠٠ ريال، لمدة ٢٠ سنة وبمعدل ١٤٪، وتدفع الفوائد في غرة محرم وغرة رجب من كل سنة.	سندات أصدرت بالقيمة الإسمية في غرة رجب ١٤٠٦ هـ.
٣٨٤٦٠٠ ٣٦٠٣٠٠	٥٣٠٢٠٠ ريال ٣٨٠٦٠٠	إجمالي الإرتباطات إجمالي النفقات
٣٥٤٧٠٠	٣٨٢١٠٠	الارتباطات المخصصة للفنقات
٣٤٧٦٠٠	٣٢٢٧٠٠	إجمالي أذون الدفع المسددة نقداً

المطلوب :

إجراء قيود اليومية، مشتملة على قيود المستحقات في نهاية العام وغير مشتملة على قيود الإقفال، اللازمة في السجلات المحاسبية لكل من :

- أ - مال المشروعات الرأسالية للمدينة.
- ب - مال رسوم التحسينات المخصصة للمدينة.

المشكلة الثانية:

تنتهي السنة المالية لمدينة عطار في ٣٠ من جمادى الآخرة من كل عام وقد حصلت المدينة خلال العام المالي المنتهي في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٢ هـ على تصريح بإنشاء مكتبة عامة جديدة، وإصدار سندات التزام عام تسدد دفعة واحدة، وذلك لتمويل عملية إنشاء المكتبة. وقد فرض هذا التصريح القيود التالية:

- (١) أن لا تزيد تكاليف الإنشاء عن ٥ ٠٠٠ ٠٠٠ ريال.
 - (٢) أن لا يزيد معدل الفائدة السنوي عن ١٥٪.
- وفىما يلي العمليات المرتبطة بتمويل وإنشاء المكتبة العامة والتي حدثت خلال العام المنتهي في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٣ هـ.
- (١) أصدرت المدينة في غرة رجب ١٤٠٢ هـ سندات التزام عام لمدة ٣٠ عاماً، وقيمتها الإسمية ٥ ٠٠٠ ٠٠٠ ريال وبمعدل فائدة ١٤٪ مقابل مبلغ ١ ٠٠٠ ٠٠٠ ريال. وتدفع الفوائد نصف سنوياً في ٣٠ من ذي الحجة و ٣٠ من جمادى الآخرة.
 - (٢) استثمر مال المشروعات الرأسمالية للمكتبة في الثالث من رجب ١٤٠٢ هـ مبلغ ٤ ٩٠٠ ٠٠٠ ريال في سندات إذنية قصيرة الأجل. وستحول فوائد النقدية المستمرة بمعرفة مال المشروعات الرأسمالية للمكتبة إلى مال خدمة الدين للمكتبة. وتقدر الفوائد المكتسبة عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٣ هـ بمبلغ ١٤٠ ٠٠٠ ريال.
 - (٣) وقعت المدينة في الخامس من رجب ١٤٠٢ هـ عقداً مع الشركة السعودية للمقاولات لبناء المكتبة، وتبلغ قيمة العقد ٩ ٨٠ ٠٠٠ ريال.
 - (٤) تسلم مال المشروعات الرأسمالية للمكتبة في ١٥ من محرم ١٤٠٣ هـ مبلغ ٣ ٠٤٠ ٠٠٠ من السندات الإذنية التي استحق تحصيلها والتي سبق شراؤها في ٣ من رجب ١٤٠٢ هـ. وكانت تكلفة هذه السندات ٣ ٠٠٠ ٠٠٠ ريال. وتم تحويل الفوائد ومقدارها ٤٠ ٠٠٠ ريال إلى مال خدمة الدين للمكتبة.

- (٥) أرسلت الشركة السعودية للمقاولات في ٢٠ من محرم ١٤٠٣ هـ إلى المدينة فواتير عن الأعمال التي تم انجازها تبلغ قيمتها ٣٠٠٠٠٠٠ ريال. ويقضي العقد المبرم بين الشركة والمدينة على استبقاء نسبة ١٠٪ من قيمة الفواتير حتى يتم الفحص والقبول النهائي للمبنى. وقد قام مال المشروعات الرأسمالية للمكتبة بدفع مبلغ ٢٧٠٠٠٠٠ ريال إلى الشركة السعودية.
- (٦) أجرى مال المشروعات الرأسمالية للمكتبة قيود الإقفال في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٣ هـ.

المطلوب:

أ - إجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل الأحداث الواردة في البنود الستة السابقة في مال المشروعات الرأسمالية لمكتبة مدينة عطار، مع إغفال الشرح، واستخدام أسماء الحسابات التالية:

- النقدية.
- الإرتباطات.
- النفقات.
- رصيد المال المخصص للإرتباطات.
- الفوائد تحت التحصيل.
- الاستثمارات.
- الموارد المالية الأخرى.
- مستحقات لمال خدمة دين المكتبة.
- رصيد المال غير المخصص.
- أذن الدفع المستحقة.
- ويجب عدم تسجيل أية قيود يومية في أي مال آخر أو مجموعة حساب.
- ب - إعداد الميزانية العمومية لمال المشروعات الرأسمالية لمكتبة مدينة عطار في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٣ هـ.

المشكلة الثالثة :

تم التصديق في اقتراع خاص لمثلي مدينة العنبر في غرة جمادى الأولى ١٤٠٣ هـ، على إصدار سندات التزام عام قيمتها ١٠٠٠٠٠٠٠٠ ريال بمعدل فائدة ١٦٪ وتستحق سنة ١٤٢٣ هـ. وسيتم استخدام المتحصل من السندات في تمويل عملية إنشاء مركز جديد متعدد الأنشطة لمواطني المدينة. وقد قدرت تكلفة هذا المشروع بمبلغ ١٥ مليون ريال. وسيتم تمويل المبلغ المتبقي من منحة الولاية غير القابلة للإلغاء والتي ستحصل عليها خلال فترة الإنشاء. وقد تم إنشاء مال المشروعات الرأسمالية للمحاسبة عن هذا المشروع وتمييز مال المشروعات الرأسمالية للمركز.

وقد حدثت العمليات التالية خلال العام المالي الذي يبدأ في غرة رجب ١٤٠٣ هـ وينتهي في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٤ هـ.

(١) أقرض المال العام في غرة رجب مبلغ ٥٠٠٠٠٠٠ ريال إلى مال إنشاء المركز لسداد الأتعاب الهندسية والتكاليف الأخرى.

(٢) بلغت إجمالي تكاليف الرسومات الهندسية والتخطيط المبني للموقع ٣٢٠٠٠٠ ريال وقد تم دفعها إلى الشركة الوطنية للتصميمات الهندسية. ولا يوجد ارتباط خاص بهذه التكاليف.

(٣) تم إصدار السندات في غرة ذي الحجة بسعر ١٠١.

(٤) تم التعاقد مع الشركة السعودية للمقاولات في ١٥ من ربيع الأول لتنفيذ الجزء الرئيسي من المشروع مقابل ١٢ مليون ريال.

(٥) بلغت التكلفة المقدرة للمستلزمات والتي أعد عنها أوامر شراء ٥٥٠٠٠ ريال.

(٦) تم استلام مبلغ قدره ٢٥٠٠٠٠٠ ريال من حكومة الولاية في غرة ربيع الثاني.

(٧) تم استلام المستلزمات التي سبق إعداد أوامر شراء عنها، وبلغت تكلفتها ٥١٠٠٠ ريال، وتم سدادها.

(٨) بلغت قيمة الفواتير المستلمة من الشركة السعودية للمقاولات ٢٠٠٠ ٠٠٠ ريال، وذلك في ١٥ من جمادى الآخرة، عن العمل الذي تم إنجازه من المشروع. وسيتم، وفقاً لشروط العقد، احتجاز مبلغ يعادل ٦٪ من قيمة الفواتير حتى يتم اكتمال المشروع.

(٩) تم سداد قرض المال العام وقدره ٥٠٠ ٠٠٠ ريال.

المطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات السابقة في مال المشروعات الرأسالية للمركز عن الفترة من غرة رجب ١٤٠٣ هـ وحتى ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٤ وإجراء قيود الإقفال في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٤ هـ، مع إغفال شرح قيود اليومية. استخدم أسماء الحسابات التالية في قيود اليومية:

النقدية	المستحق للمال العام
الإرتباطات	المستحق من حكومة الولاية
النفقات	الإيرادات
رصيد المال المخصص للإرتباطات	رصيد المال غير المخصص
موارد مالية أخرى	أذون الدفع المستحقة.

المشكلة الرابعة:

عهد إليك بوصفك مراجعاً مستقلاً لمدينة الباسمين، مراجعة حساباتها عن السنة المنتهية في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٢ هـ. وقد وجدت الحسابات التالية، من بين الحسابات الأخرى، في السجلات المحاسبية للمال العام عن السنة المنتهية في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٢ هـ.

التقديية المخصصة

التاريخ	الشرح	المرجع	مدین	دائن	رصید
سنة ١٤٠١ هـ غرة شعبان		٥٨ أ	٣٠١٠٠٠		مدین ٣٠١٠٠٠
غرة رمضان		٦٠ أ	٨٠٠٠٠		٣٨١٠٠٠
غرة ذي الحجة		ب ٤١		١٨٥٠٠٠	١٩٦٠٠٠
سنة ١٤٠٢ هـ					
غرة صفر		ب ٤٥		٢٤٠٠٠	١٧٢٠٠٠
غرة جمادى الآخرة		أ ٦٤	٥٢٦٦٧		٢٢٤٦٦٧
٣٠ من جمادى الآخرة		ب ٦٥		١٦٧٠٠٠	٥٧٦٦٧

مشروعات تحت التنفيذ - بشارع الوداد الرئيسي

التاريخ	الشرح	المرجع	مدین	دائن	رصید
سنة ١٤٠١ هـ					
غرة ذي الحجة		ب ٤١	١٨٥٠٠٠		مدین ١٨٥٠٠٠
سنة ١٤٠٢ هـ					
٣٠ من جمادى الآخرة		ب ٦٥	١٦٧٠٠٠		٣٥٢٠٠٠

السندات

التاريخ	الشرح	المرجع	مدین	دائن	رصید
سنة ١٤٠١ هـ					
غرة شعبان		أ ٥٨		٣٠٠٠٠٠	دائن ٣٠٠٠٠٠
سنة ١٤٠٢ هـ					
غرة جمادى الآخرة		أ ٦٤		٥٠٠٠٠	٣٥٠٠٠٠

علاوة إصدار السندات

التاريخ	الشرح	المرجع	مدین	دائن	رصید
سنة ١٤٠١ هـ					
غرة شعبان		أ ٥٨		١٠٠٠	دائن ١٠٠٠

إيرادات رسوم التحسينات

التاريخ	الشرح	المرجع	مدين	دائن	رصيد
سنة ١٤٠١ هـ غرة رمضان		أ ٦٠		٨٠ ٠٠٠	٨٠ ٠٠٠ دائن

مصرف الفوائد

التاريخ	الشرح	المرجع	مدين	دائن	رصيد
سنة ١٤٠٢ هـ غرة صفر غرة جمادى الآخرة		ب ٤٥ أ ٦٤	٢٤ ٠٠٠	٢ ٦٦٧	٢٤ ٠٠٠ مدين ٢١ ٣٣٣ مدين

وقد نتجت حسابات الأستاذ السابقة من المشروع التالي:

صدق مجلس مدينة الياسمين على مشروع تطوير وتحسين شارع الوداد الرئيسي، وعلى التصريح بإصدار سندات لمدة خمس سنوات قيمتها الإسمية ٣٥٠ ٠٠٠ ريال وبمعدل فائدة ١٦٪ ومؤرخة في غرة شعبان ١٤٠١ هـ، لتتاح الفرصة أمامه لتحصيل رسوم التحسينات. وطبقاً لشروط التصريح فإن ملاك العقارات سوف يتحملون رسوم تحسينات تكفي لتغطية ٨٠٪ من التكاليف المقدرة للمشروع، وسيتم تغطية المتبقي من المال العام للمدينة والذي سيكون متاحاً في غرة شوال ١٤٠١ هـ. وقد تم في غرة رمضان ١٤٠١ هـ تحصيل القسط الأول من أقساط رسوم التحسينات الخمسة من ملاك العقارات، وتم توقيع عقد تطوير وتحسين الشارع. وسيتم تحميل رسوم التحسينات المؤجلة بفائدة مقدارها ١٨٪ وذلك من غرة رمضان ١٤٠١ هـ. ويتوقع أن يكتمل المشروع في ٣٠ من شوال ١٤٠٢ هـ.

المطلوب:

أ - إجراء قيود اليومية الواجب تسجيلها في مال رسوم التحسينات

المخصصة لمدينة الياستين عن السنة المنتهية في ٣٠ جمادى الآخرة ١٤٠٢ هـ. يتم استنفاد علاوة إصدار السندات بطريقة القسط الثابت. وغير مطلوب إجراء قيود الإقفال.

ب- إجراء قيود اليومية في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٢ هـ في أموال ومجموعتي حسابات المدينة، بخلاف مال رسوم التحسينات، واللازمة لتسجيل العمليات الخاصة بمشروع شارع الوداد الرئيسي.

المشكلة الخامسة:

فيما يلي مشروع موازنة المنطقة التعليمية بمدينة الكرم، والمقترح عن سنة ١٤٠٣ هـ.

المال العام للمنطقة التعليمية لمدينة الكرم

الموازنة

عن العام المنتهي في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٣ هـ

رصيد المال في غرة محرم ١٤٠٣ هـ ١٢٨ ٠٠٠ ريال

الإيرادات

ضرائب عقارية ١١٢ ٠٠٠

فوائد استثمارات ٤ ٠٠٠

الإجمالي ٢٤٤ ٠٠٠ ريال

التفقات:

العمليات ١٢٠ ٠٠٠

أتعاب أمين خزانة المدينة. ١ ١٢٠

فوائد السندات ٥٠ ٠٠٠

رصيد المال في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٣ ٧٢ ٨٨٠

الإجمالي ٢٤٤ ٠٠٠ ريال

وقد اقترحت المنطقة التعليمية في سنة ١٤٠٢ هـ، إصدار سندات التزام عام تستخدم حصيلتها في إنشاء مدرسة جديدة، ولا توجد سندات مصدرة أخرى

بخلاف تلك المقترحة، وفيما يلي المعلومات الخاصة بإصدار تلك السندات:

القيمة الإسمية ١ ٠٠٠ ٠٠٠

معدل الفائدة ٪١٥

تاريخ السندات غرة محرم ١٤٠٣ هـ

غرة محرم وغرة رجب بدءاً من غرة رجب ١٤٠٣ هـ تاريخ استحقاق الفوائد

وتستحق هذه السندات على دفعات سنوية متساوية، وقيمة الدفعة

١٠٠ ٠٠٠ ريال في السنة ابتداء من غرة محرم ١٤٠٥ هـ.

وتستخدم المنطقة حساباً مستقلاً في البنك لكل نوع من الأموال.

وفيما يلي ميزان مراجعة المال العام في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٢ هـ.

المال العام للمنطقة التعليمية بمدينة الكرم

ميزان المراجعة

٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٢ هـ

أرصدة مدينة أرصدة دائنة

النقدية

٢٨ ٠٠٠ ريال

استثمارات قصيرة الأجل في سندات خزانة

١٠٠ ٠٠٠

الدولة، وتستحق الفوائد في غرة جمادى الأولى

وغرة ذي القعدة بمعدل ٪١٢

١٢٨ ٠٠٠ ريال رصيد المال غير المخصص

١٢٨ ٠٠٠ ريال ١٢٨ ٠٠٠ ريال الإجمالي

يقوم أمين خزانة المدينة بتحصيل الضرائب العقارية، ويخصم ٪١ كأتعاب

له عن كافة المتحصلات. وكانت عمليات سنة ١٤٠٣ هـ على النحو التالي:

غرة محرم : تم التصديق على مشروع الموازنة، والتصريح بإصدار

سندات الإلتزام العام، وربط الضرائب العقارية.

٢٨ من صفر : بلغ صافي متحصلات الضرائب العقارية المتسلمة من أمين

خزانة المدينة ٤٩ ٥٠٠ ريال، وتم إيداعها بالبنك.

غرة ربيع الثاني : تم إصدار سندات الإلتزام العام بسعر ١٠١ بالإضافة إلى

الفوائد المستحقة، وتم تخصيص علاوة الإصدار لسداد
الفوائد بمعرفة المال العام.

٢ من ربيع الثاني : دفعت المنطقة التعليمية مبلغ ١٤٧٠٠٠ ريال لشراء موقع
المدرسة الجديدة.

٣ من ربيع الثاني : تم التصديق على عقد إنشاء المدرسة الجديدة وقدره
٨٥٠٠٠٠ ريال.

غرة جمادى الأولى : تم تحصيل فوائد الاستثمارات قصيرة الأجل.

غرة رجب : تم سداد فوائد السندات.

٣٠ من شعبان : بلغ صافي متحصلات الضرائب العقارية المتسلمة من أمين
خزينة المدينة ٥٩٤٠٠ ريال، وتم إيداعها بالبنك.

غرة ذو القعدة : تم سداد مبلغ ٢٠٠٠٠٠ ريال من قيمة عقد إنشاء
المدرسة الجديدة.

غرة ذو القعدة : تم تحصيل فوائد الاستثمارات قصيرة الأجل.

٣٠ من ذي الحجة : بلغت نفقات التشغيل خلال العام ١١٥٠٠٠ ريال
(بغض النظر عن أذن الدفع التي أصدرت خلال العام).

المطلوب :

إجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل العمليات السابقة عن سنة ١٤٠٣ هـ،
في الأموال ومجموعي الحسابات التالية. (غير مطلوب قيود الإقفال).

أ - المال العام.

ب - مال المشروعات الرأسمالية.

ج - مجموعة حسابات الأصول الثابتة العامة.

د - مجموعة حسابات الالتزامات طويلة الأجل العامة.

مع العلم بأن المنطقة التعليمية لا تستخدم مال خدمة الدين.

المشكلة السادسة :

أنشأ مجلس مدينة المريخ مال المشروعات الرأسمالية في غرة رجب ١٤٠٢ هـ
للمحاسبة عن إنشاء مبنى جديد لمجلس المدينة. يشيد المبنى على قطعة أرض مملوكة

للمدينة، وسيتم تحويله عن طريق إصدار سندات قيمتها الإسمية مليون ريال لمدة عشر سنوات وبمعدل فائدة ١٤٪ سنوياً، وذلك في غرة رجب ١٤٠٢ هـ. وقد تم تسجيل الأموال التي تخص عمليات المبنى الجديد للمدينة في مال المشروعات الرأسمالية في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٣ هـ.

مال المشروعات الرأسمالية لمبنى مجلس مدينة المريخ
ميزان المراجعة

٣٠ من جمادى الآخرة سنة ١٤٠٣ هـ

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	النقدية
٧٩٣٠٠٠ ريال	١١٠٠٠ ريال	أذون الدفع المستحقة
	٧٢٣٠٠٠	رصيد المال المخصص للإرتباطات
	١٠١٥٠٠٠	الاعتادات
٢٤٠٥٠٠		التفقات
٧١٥٥٠٠		الإرتباطات
١٧٤٩٠٠٠ ريال	١٧٤٩٠٠٠ ريال	الإجمالي

فيما يلي تحليلاً لحساب رصيد المال المخصص للإرتباطات:

مدین (دائن)	
٧٥٠٠٠٠) ريال	قيمة العقد المبرم مع الشركة العامة للمقاولات
٥٥٠٠٠) ريال	أوامر الشراء المصدرة عن مواد ومهمات
١٤٥٠٠	المواد والمهمات المتسلمة والمسدد ثمنها
٦٧٥٠٠	المسدد من فاتورة الشركة العامة للمقاولات بعد احتجاز نسبة ١٠٪ من القيمة
٧٢٣٠٠٠) ريال	رصيد حساب رصيد المال المخصص للإرتباطات في ٣٠/٦/١٤٠٣ هـ

وفىما يلي تحليلاً لحساب الاعتمادات:

مدین (دائن)	
١ ٠٠٠ ٠٠٠) ريال القيمة الاسمية للسندات	
(١٥ ٠٠٠) علاوة إصدار السندات	
١ ٠١٥ ٠٠٠) ريال رصيد حساب الاعتمادات في ١٤٠٣/٦/٣٠ هـ	

وفىما يلي تحليلاً لحساب النفقات

مدین (دائن)	القواتير الواردة من الشركة العامة للمقاولات والتي
	توضح انجاز ١٠٪ من العمل (وهي تخص العقد المبرم
	مع الشركة العامة للمقاولات وقيمتها ٧٥٠ ٠٠٠ ريال،
	أما العقود الأخرى والتي تخص التدفئة وتكييف
٧٥ ٠٠٠ ريال	الهواء . . . إلخ، فلم تبرم بعد).
١١ ٠٠٠	المجمل من المال العام عن تهيئة موقع المباني
١٤ ٥٠٠	المسدد لموردي مواد ومهمات المبني
١٤٠ ٠٠٠	المسدد من فوائد السندات
٢٤٠ ٥٠٠	رصيد حساب النفقات في ١٤٠٣/٦/٣٠ هـ.

المطلوب:

أ - إعداد ورقة عمل لمال المشروعات الرأسمالية لمبنى مجلس مدينة المريخ في ٣٠ من جمادى الآخرة سنة ١٤٠٣ هـ، موضحاً بها:

- ١ - ميزان المراجعة التمهيدي (أي قبل التسويات).
- ٢ - التسويات (غير مطلوب إعداد قيود التسوية، إلا أنه يجب شرح التسويات في ورقة العمل).
- ٣ - ميزان المراجعة بعد التسويات.

ب - إجراء قيود التسويات والأقفال اللازمة في ٣٠ من جمادى الآخرة

١٤٠٣ هـ، لكل مما يلي:

- ١ - مال خدمة الدين.
- ٢ - مجموعة حسابات الأصول الثابتة العامة.
- ٣ - مجموعة حسابات الالتزامات طويلة الأجل العامة.

الفصل الثالث عشر

الوحدات الحكومية الأخرى: أموال الملكية،

وأموال الوكالة والأمانة، والتقرير المالي السنوي

Governmental Unites: Proprietary Funds, Fiduciary

Funds, and Comprehensive Annual Financial Report

نستكمل في هذا الفصل الموضوعات المتبقية في المحاسبة الحكومية وهي:

١ - المحاسبة عن أموال الملكية.

٢ - المحاسبة عن أموال الوكالة والأمانة، ثم كيفية إعداد التقرير المالي السنوي الشامل.

Proprietary Funds

أموال الملكية:

تتكون أموال الملكية من نوعين من الأموال هما: أموال المرافق العامة وأموال الخدمة الداخلية. ويتماثل هذين النوعين من الأموال مع تنظيمات قطاع الأعمال، وتختلفان عن الأموال الحكومية وأموال الأمانة والوكالة. فالمرافق العامة تباع خدمات إلى أفراد المجتمع وأحياناً إلى أموال أخرى تابعة للوحدة الحكومية بمقابل يحقق صافي دخل لهذه المرافق. أما أموال الخدمة الداخلية فيقتصر نشاطها على بيع السلع والخدمات إلى الأموال الأخرى التابعة للوحدة الحكومية دون أفراد المجتمع. وطبقاً لذلك لا يعتبر تحقيق صافي دخل هدفاً أساسياً في مال الخدمة الداخلية.

والجدير بالذكر أن كل من أموال المرافق العامة وأموال الخدمة الداخلية يستخدمان أساس الاستحقاق المحاسبي ويصدران قوائم مالية ماثلة لتلك التي تصدر عن تنظيمات قطاع الأعمال. وهذه القوائم هي:

أ - قائمة الإيرادات والمصروفات والتغير في الأرباح المحتجزة (وهي تتضمن مبلغ بعنوان صافي الدخل).

ب - والميزانية العمومية .

جـ - قائمة التغيرات في المركز المالي . وعادة تبويب الميزانية العمومية في كلا نوعي الأموال إلى قطاعين أحدهما للعناصر الجارية Current والآخر للعناصر غير الجارية Noncurrent ويتم المحاسبة في نطاق هذين المالين عن الأصول الثابتة سواء كانت ملموسة أم غير ملموسة ، وكذلك تتم المحاسبة عن مصروفات استهلاك واستنفاد هذه الأصول .

ونظراً لأن المحاسبة في أموال الملكية تتم بالطريقة نفسها المتبعة في تنظيمات قطاع الأعمال سواء فيما يتعلق بالدورة المحاسبية أو أعداد القوائم المالية ، فإننا لن نتناول في هذا الجزء الإجراءات المحاسبية في أموال الملكية بالتفصيل ، وبدلاً من ذلك سنركز على الخصائص التي تميز أموال الملكية عن تنظيمات قطاع الأعمال .

المحاسبة عن أموال المرافق العامة : Accounting for Enterprise Funds

يتم المحاسبة في أموال المرافق العامة عن العمليات ذات الصلة التجارية التي تقوم بها الحكومة ، مثال ذلك مرافق الكهرباء والمياه ، ومرافق النقل الجوي والبحري والبري . وتقدم المرافق العامة هذه الخدمات عادة لأفراد المجتمع (وأحياناً لبعض التنظيمات الحكومية الأخرى) بمقابل محققة أرباح من عملياتها . ونتيجة لذلك ، نجد أن المحاسبة في هذه المرافق العامة تكون أقرب للمحاسبة في تنظيمات الأعمال عنها . في الأموال الحكومية الأخرى ، فعلى سبيل المثال ، يطبق أساس الاستحقاق المحاسبي في أموال المرافق العامة ، حيث تتم تسوية المصروفات والإيرادات المقدمة والمستحقة ، ويتم المحاسبة عن مصروف الاستهلاك ومصروف الديون المشكوك في تحصيلها . فضلاً عن ذلك تشتمل السجلات المحاسبية لمال المرافق العامة على الأصول الثابتة التي يمتلكها المرفق ، بالإضافة إلى سندات الإيراد وأي سندات ذات التزام عام . ونوجه النظر إلى أنه في مال المرافق العامة لا تتم المحاسبة عن الارتباطات ، وكذلك لا تسجل بيانات الموازنات السنوية في السجلات المحاسبية للمال . وإذا قام المرفق العام بدفع مساهمات نقدية للمال العام فتتخصص من حساب الأرباح المحتجزة مثلها في ذلك مثل التوزيعات التي تعلن عنها وتدفعها تنظيمات قطاع الأعمال .

ومع ذلك، فهناك بعض الاختلافات بين المحاسبة في المرفق العام والمحاسبة في تنظيم قطاع الأعمال ومن هذه الاختلافات ما يلي:

١ - لا تخضع أموال المرافق العامة لضريبة الدخل. ومع ذلك قد يطالب المرفق العام بدفع مساهمة إلى المال العام بدلاً من الضريبة العقارية.

٢ - لا يظهر رأس مال في الميزانية العمومية الخاصة بالمرفق العام. وبدلاً من ذلك يظهر حساب مساهمات في قطاع حقوق المال، وتمول هذه المساهمات من المال العام أو من منظمات حكومية أخرى أو من بعض أفراد المجتمع.

٣ - يوجد في مال المرفق العام العديد من الأصول المقيدة التي يتم تمييزها عن الأصول الجارية في الميزانية العمومية. ومن أمثلة هذه الأصول المقيدة قيمة التأمينات النقدية التي يدفعها أفراد المجتمع للمرفق العام كضمان لوفائهم بقيمة ما يحصلون عليه من خدمات، وعادة ما يتم استثمار هذه التأمينات في حساب إيداع في البنك، وهو يعتبر حساب مقابل للالتزامات التي تنشأ على المرفق العام من هذه التأمينات. وكذلك الحال تعتبر المبالغ المحصلة من إصدار سندات الإيراد من ضمن الأصول المقيدة والتي تخصص لتمويل توسعات وتحديثات الأصول الثابتة. فضلاً عن ذلك يجب تجنب جزء من النقدية المتولدة من عمليات المرفق العام واستثمارها لسداد قيمة السندات والفوائد المستحقة عليها.

٤ - عادة ما يتم تمييز الالتزامات قصيرة الأجل المتعلقة بالأصول المقيدة عن باقي الالتزامات الجارية الأخرى، ويفصح عنها في قطاع مستقل بعد الالتزامات طويلة الأجل.

٥ - يظهر في السجلات المحاسبية عدداً من الاحتياطات التي تجنب من الأرباح المحتجزة. وتساوي هذه الاحتياطات النقدية والاستثمارات المقيدة لسداد قيمة سندات الإيراد والفوائد المستحقة عليها.

٦ - إذا تمت تحويلات من مال الملكية في شكل إعانة إلى المال العام يجب أن تظهر في قائمة الإيرادات والمصروفات والتغيرات في الأرباح المحتجزة.

ونعرض فيما يلي نموذجاً للقوائم المالية التي تصدر عن مرفق عام للمياه:

مرفق مياه مدينته عنيزة (مال ملكية)
قائمة الإيرادات والمصروفات والأرباح المحتجزة
عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/٦/٣٠

ريال

ريال

إيرادات العمليات:

٥٢٠ ٠٠٠

إيرادات المياه

مصروفات العمليات:

٨٢ ٠٠٠

رواتب وأجور

٩٤ ٠٠٠

تشغيل وصيانة

٢١ ٠٠٠

مواد وقود

١٤ ٠٠٠

مهمات

٧٥ ٠٠٠

قوى محرقة

٤٥ ٠٠٠

استهلاك

٤٠ ٠٠٠

المدفوع بدلاً من الضريبة العقارية

٣٧١ ٠٠٠

١٤٩ ٠٠٠

الدخل من العمليات

إيرادات (ومصروفات) مصادر أخرى:

٣٥ ٠٠٠

إيرادات استثمار

٢٠ ٠٠٠

إيرادات تأجير

(٦٠ ٠٠٠)

مصروفات فوائد

(٥ ٠٠٠)

إجمالي إيرادات (ومصروفات) المصادر الأخرى

١٤٤ ٠٠٠

صافي الدخل قبل التحويلات

(١٠ ٠٠٠)

تحويلات إلى المال العام

١٣٤ ٠٠٠

صافي الدخل

٣٢٢ ٠٠٠

الأرباح المحتجزة أول العام

٤٥٦ ٠٠٠

الأرباح المحتجزة في نهاية العام

مرفق مياه مدينة عنيزة (مال الملكية)

الميزانية العمومية

في ١٤٠٦/١٢/٣٠ هـ

الأصول

ريال	ريال	الأصول المتداولة
٦٢٠٠٠		النقدية
١٢٠٠٠٠		الاستثمارات قصيرة الأجل، بالتكلفة
٥٦٠٠٠		المدينون (صافي)
٥٠٠٠		المستحق من المال العام
٨٠٠٠		مخزون المهبات (الوارد أولاً صادر أولاً)
١٢٠٠٠		المدفوعات المقدمة
<u>٢٦٣٠٠٠</u>		إجمالي الأصول المتداولة
		الأصول المقيدة:
٢٢٠٠٠		النقدية
<u>١٤٥٠٠٠</u>		الاستثمارات قصيرة الأجل، بالتكلفة
١٦٧٠٠٠		إجمالي الأصول المقيدة
		المقارنات والأجهزة والمعدات
١٩٢٠٠٠		الأراضي
١٢٨٥٠٠٠		المباني
٣٤٧٠٠٠		الأجهزة والمعدات
١٨٢٤٠٠٠		جملة
(٧٤٨٠٠٠)		يطرح مجمع استهلاك
١٠٧٦٠٠٠		إجمالي المقارنات والأجهزة والمعدات
<u><u>١٥٠٦٠٠٠</u></u>		إجمالي الأصول
		الالتزامات وحقوق المال
١٤٤٠٠٠		أذون تحت الدفع

التزامات أخرى	٨٢ ٠٠٠
جملة الالتزامات قصيرة الأجل	٢٢٦ ٠٠٠
الالتزامات المستحقة من الأصول المقيدة	
الفوائد المستحقة	٢٠ ٠٠٠
الجزء المستحق من السندات	٥٠ ٠٠٠
تأمينات نقدية من العملاء	٤٤ ٠٠٠
إجمالي الالتزامات المستحقة من الأصول المقيدة	١١٤ ٠٠٠
الالتزامات طويلة الأجل	
السندات - مطروحاً منها الجزء الجاري	٥٠٠ ٠٠٠
جملة الالتزامات	٨٤٠ ٠٠٠
حقوق المال	
مساهمة المال العام في رأس المال	٢١٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة:	
مخصصة لسداد سندات	٥٣ ٠٠٠
غير مخصصة	٤٠٣ ٠٠٠
جملة حقوق المال	٦٦٦ ٠٠٠
إجمالي الالتزامات وحقوق المال	١٥٠٦ ٠٠٠

هذا ونعرض فيما يلي أهم الخصائص التي تتميز بها القوائم المالية الخاصة بالمرافق العامة:

١ - لم نعرض نموذجاً لقائمة التدفقات النقدية لأنها تشبه تلك التي تعد في تنظيمات قطاع الأعمال.

٢ - اشتملت قائمة الإيرادات والمصروفات والتغيرات في الأرباح المحتجزة المبالغ التي دفعها مرفق المياه إلى المال العام وقدرها ٤٠ ٠٠٠ ريال مقابل الضريبة العقارية و ١٠ ٠٠٠ ريال إعانة. وإذا رجعنا إلى دفتر يومية المال العام الذي عرضناه في الفصل الحادي عشر سنجد أن القيد رقم (٩) تضمن تسجيل تحصيل هذين المبلغين.

٣ - تضمنت الميزانية العمومية مبلغ ٥ ٠٠٠ ريال مستحق من المال العام، وقد ظهر هذا المبلغ كالتزام في ميزان مراجعة المال العام الذي عرضناه في الفصل الحادي عشر.

٤ - يمكن التحقق من المبلغ المخصص من الأرباح المحتجزة لسداد السندات على النحو التالي:

ريال	
١٦٧ ٠٠٠	إجمالي الأصول المقيدة
٤٤ ٠٠٠	يطرح المبالغ الخاصة بتأمينات العملاء
١٢٣ ٠٠٠	الفرق
	يطرح المبلغ المخصص للسندات المستحقة الدفع
٧٠ ٠٠٠	وفوائدها (٥٠ ٠٠٠ ريال + ٢٠ ٠٠٠ ريال)
<u>٥٣ ٠٠٠</u>	المبلغ المخصص من الأرباح المحتجزة

المحاسبة عن أموال الخدمة الداخلية:

Accounting for Internal Service Funds:

يتم إنشاء مال الخدمة الداخلية لبيع السلع وأداء الخدمات لأموال الوحدات الحكومية الأخرى. ويتم إنشاء مثل هذا المال لضمان حصول الوحدة الحكومية، بفروعها المختلفة، على السلع والخدمات بطريقة مغطاة واقتصادية مثال ذلك المهات والأدوات والمعدات المكتبية، وصيانة وإصلاح سيارات الحكومة. وكما أشرنا آنفاً تمارس أموال الخدمة الداخلية أنشطة مماثلة لتلك التي تمارسها منظمات قطاع الأعمال باستثناء هام وهو أنها لا تستهدف تحقيق الأرباح.

هذا ويجب أن تكون إيرادات أموال الخدمة الداخلية كافية لتغطية كل تكاليف العمليات والمصروفات الأخرى، وقد ينطوي ذلك على إضافة هامش ضئيل للربح. ويتم إنشاء مال الخدمة الداخلية من المساهمة التي تخصصها الوحدة الحكومية. ونستخدم موارد هذه المساهمة في بيع السلع وتقديم الخدمات إلى الأموال الأخرى بمقابل. وينطوي هذا المقابل على استرداد تكلفة البضاعة المباعة أو

الخدمة المؤداة، وعادة ما تشتمل هذه التكلفة على مصروف استهلاك الأصول الثابتة. وعندما تحقق هذه الأموال أرباحاً فهي لم تستهدفها أصلاً، ولم تكن دافعاً أو حافزاً لإنشائها، ولكن مثل هذه الأرباح تنهى الفرصة لبقاء واستمرار مال الخدمة الداخلية، وتحول دون حدوث عجز مستمر في عملياتها. ومثل هذه الأرباح لا توزع على أموال أخرى ولكنها تستخدم في مواجهة الزيادة في مستوى الأسعار، وفي تجديد الأصول الثابتة وكذلك توسيع نطاق الخدمة ورفع كفاءتها.

وبالرغم من أن مال الخدمة الداخلية يجب أن يستخدم موازنة سنوية للتخطيط والرقابة الإدارية على العمليات، فإن بيانات هذه الموازنة لا تثبت في السجلات المحاسبية. والجدير بالذكر أنه يتم المحاسبة في مال المرافق العامة وفقاً لأساس الاستحقاق، ويتضمن ذلك استخدام نظام المخزون المستمر والمحاسبة عن استهلاك الأصول الثابتة، أما نظام المحاسبة عن الارتباطات فهو لا يطبق في أموال الخدمة الداخلية مع أنه قد يكون مفيداً في الرقابة على أوامر الشراء غير المتكررة.

ولأن أموال الخدمة الداخلية لا تصدر سندات إيراد، ولا تحصل على مساهمات أو تأمينات من العملاء، فإن القوائم المالية التي تصدرها تشابه تقريباً مع شكل ومضمون القوائم المالية التي تصدر عن تنظيمات قطاع الأعمال. وكما هو الحال في أموال المرافق العامة لا تظهر حقوق ملكيته في الميزانية العمومية الخاصة بمال الخدمة الداخلية، وبدلاً من ذلك يظهر في قطاع حقوق المال رصيد حساب مساهمة الحكومة ورصيد حساب الأرباح المحتجزة.

ونعرض فيما يلي نموذجاً للقوائم المالية التي تصدر عن مال الخدمة الداخلية في إحدى الوحدات الحكومية:

مال الخدمة الداخلية بمدينة عنيزة

إدارة الصيانة المركزية

قائمة الإيرادات والمصروفات والتغيرات في الأرباح المحتجزة

عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/٦/٣٠ هـ

ريال	إيرادات العمليات:
١٦٢ ٤٠٠	إيرادات مقابل خدمات الصيانة
	مصروفات العمليات:
٢١ ٢٠٠	الرواتب والأجور
٨٤ ٣٠٠	المهمات
٦ ١٠٠	النور والمياه
٤٨ ٤٠٠	الاستهلاك
<u>١٦٠ ٠٠٠</u>	جملة مصروفات العمليات
٢ ٤٠٠	صافي الدخل
<u>٢٦ ٨٠٠</u>	الأرباح المحتجزة في بداية العام
<u>٢٩ ٢٠٠</u>	الأرباح المحتجزة في نهاية العام

مال الخدمة الداخلية لمدينة عنيزة

إدارة الصيانة المركزية

الميزانية العمومية في ١٤٠٦/٦/٣٠ هـ

ريال	ريال	الأصول
		الأصول المتداولة:
	٨ ٦٠٠	النقدية
	٦ ٠٠٠	المستحق من المال العام
	٦٤ ٣٠٠	المخزون من المهمات
	<u>٧٨ ٩٠٠</u>	جملة الأصول المتداولة

العقارات والأجهزة والمعدات :

الأراضي	١٤٢ ١٠٠	
المباني	٦٢٧ ٥٠٠	
الأجهزة والمعدات	١٣٢ ٨٠٠	
جملة	٩٠٢ ٤٠٠	
يطرح مجمع الاستهلاك	٣٢٧ ٨٠٠	
جملة العقارات والأجهزة والمعدات		٥٧٤ ٦٠٠
إجمالي الأصول		<u>٦٥٣ ٥٠٠</u>

الالتزامات وحقوق المال

الالتزامات قصيرة الأجل :

أذن الدفع المستحقة	١٤ ٣٠٠	
حقوق المال :		
مساهمة المال العام في رأس المال	٦١٠ ٠٠٠	
أرباح محتجزة غير مخصصة .	٢٩ ٢٠٠	
جملة حقوق المال		<u>٦٣٩ ٢٠٠</u>
إجمالي الالتزامات وحقوق المال		<u>٦٥٣ ٥٠٠</u>

Fiduciary Funds

أموال الوكالة والأمانة :

تتكون الأموال التي يعهد بها الغير إلى الوحدة الحكومية من أموال الأمانة القابلة للإنفاق، وأموال الأمانة غير القابلة للإنفاق، وأموال أمانة المعاشات، وأموال الوكالة. والجدير بالذكر أن علاقة الوحدة الحكومية بهذه الأموال هي في واقع الأمر علاقة القيم أو الوصي Custodian أو الأمين Trustee وليست علاقة المالك Owner. هذا وقد وصف مجلس معايير المحاسبة الحكومية GASB المحاسبة عن أموال الأمانة بما يلي^(١).

Codification of Governmental Accounting and Financial Reporting Standards, GASB(Stam- (١)
ford 1987), p 46

«يُوب مال الأمانة لأغراض القياس المحاسبي إما كمال حكومي أو كمال ملكية. فأموال الأمانة القابلة للإنفاق يتم المحاسبة عنها بالطريقة نفسها المستخدمة في الأموال الحكومية وأموال الأمانة غير القابلة للإنفاق وأموال المعاشات يتم المحاسبة عنها بالطريقة نفسها المستخدمة في أموال الملكية. أما أموال الوكالة فهي لا تنطوي على قياس لتنتج الأعمال ولذلك نجد أن أصولها تتساوى دائماً مع التزاماتها».

المحاسبة عن أموال الوكالة: Accounting for agency funds:

من أهم خصائص أموال الوكالة قصر فترة دورانها. ومن الأمثلة الشائعة لأموال الوكالة قيام حكومة الولاية أو الحكومة المركزية بتحصيل ضريبة المبيعات نيابة عن الإدارة المحلية، وكذلك قيام إحدى الوزارات الحكومية بخصم ضريبة كسب العمل من الموظفين ثم توريدها إلى مصلحة المعاشات. ولأن مال الوكالة لا يسفر عن نتائج عمليات عن السنة المالية، فهو يصدر قائمة مالية واحدة هي الميزانية العمومية للمال التي تفصح عن النقدية والمبالغ تحت التحصيل في جانب الأصول والمبالغ المستحقة الدفع للغير أو لوحدة حكومية أخرى في جانب الإلتزامات.

ونعرض فيما يلي نموذجاً من القوائم المالية التي تصدر عن مال الوكالة:

مال الوكالة بمدينة عتيرة

الميزانية العمومية

في ١٤٠٦/٦/٣٠ هـ

الأصول	ريال
النقدية	<u>١٢٦٠٠</u>
الإلتزامات	
أذون تحت الدفع	<u>١٢٦٠٠</u>

مال الوكالة بمدينة عنيزة

قائمة التغيرات في الأصول والالتزامات

عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/٦/٣٠ هـ

الأرصدة في الإضافات	التخفيضات	الأرصدة في
١٤٠٥/٧/١ هـ	١٤٠٦/٦/٣٠ هـ	
ريال	ريال	ريال

الأصول:

التقديرة	١٤٢٠٠	٤٩٠٠٠	٥٠٦٠٠	١٢٦٠٠
----------	-------	-------	-------	-------

الالتزامات:

أذون تحت الدفع	١٤٢٠٠	٤٩٠٠٠	٥٠٦٠٠	١٢٦٠٠
----------------	-------	-------	-------	-------

المحاسبة عن أموال الأمانة القابلة وغير القابلة للإنفاق:

Accounting for Expendable and nonexpendable trust funds:

تتميز أموال الأمانة بطول فترة بقائها في الوحدة الحكومية إذا ما قورنت بأموال الوكالة. والفرق بين أموال الأمانة القابلة وغير القابلة للإنفاق، إنه إذا كان مال الأمانة قابل للإنفاق فيمكن إنفاق كل من مال الأمانة والدخل المتولد عنه في تحقيق الهدف من الأمانة. أما إذا كان مال الأمانة غير قابل للإنفاق، فعندئذ ينفق الإيراد المتولد في تحقيق الهدف من الأمانة، أما مال الأمانة فيظل كما هو. والمثال على مال الأمانة غير القابل للإنفاق الوقف Endowment الذي يشترط فيه الواقف تخصيص الإيرادات المتولدة منه لإنفاقها بمعرفة الوحدة الحكومية في منح جوائز للطلاب المتفوقين، أما رأس مال الوقف فيكون غير قابل للإنفاق. ويعني ذلك، أن الأمانة غير القابلة للإنفاق تستلزم مالين مستقلين يمثل كل منهما وحدة محاسبية: تخصص الأولى للمحاسبة عن رأس مال الأمانة، أما الثانية فتخصص للمحاسبة عن الإيرادات المتولدة عن رأس المال. وعند المحاسبة في كلا المالين يجب التمييز بعناية بين العمليات التي تؤثر على رأس المال - مثل التغيرات التي تطرأ على محفظة الأوراق المالية، والعمليات التي تؤثر على الإيرادات - مثل التوزيعات النقدية وإيرادات القوائد المتولدة من تلك

المحفظة. والجدير بالذكر أن عقد الأمانة الذي يعتبر من الوثائق القانونية، يجب أن يحدد الفرق بين رأس مال الأمانة والإيرادات. وإذا لم يتعرض عقد الأمانة لمثل هذه التفرقة، فيمكن الرجوع في هذا الصدد إلى قانون الدولة الذي يحكم هذا النوع من العقود.

ولأن الوحدة الحكومية تعمل كوصية على أموال الأمانة، فيجب عند المحاسبة عن هذه الأموال الاستجابة للشروط التي تتضمنها عقد الأمانة الذي على ضوئه تم إنشاء مال الأمانة. ومن الشروط التي قد تؤثر على الإجراءات المحاسبية في هذا الصدد النص على ضرورة إثبات بيانات الموازنة في السجلات المحاسبية، والمحاسبة عن الاستهلاك بالنسبة لأموال الأمانة التي تشتمل على أصول ثابتة قابلة للإستهلاك.

ولتوضيح كيفية المحاسبة عن أموال الأمانة القابلة وغير القابلة للإنفاق، نفترض أنه في غرة رجب ١٤٠٥ قدمت عائلة أبو المكارم منحه إلى مدينة عنيزة في شكل أوراق مالية قابلة للتداول قيمتها السوقية حينئذ ١٠٠٠٠٠ ريال. وقد اشترطت عائلة أبو المكارم على مجلس المدينة استثمار هذه المنحة على سبيل الأمانة، على أن يحتفظ برأس مال المنحة كوقف في مال أمانة غير قابل للإنفاق. أما الإيرادات المتولدة من الأوراق المالية فيمكن إنفاقها بمعرفة مجلس المدينة على طلاب الجامعة الذين يحصلون على تقدير ممتاز. وقد اشترطت العائلة المانحة المحاسبة عن هذه الإيرادات في مال أمانة قابل للإنفاق. وقد أوكل مجلس المدينة إدارة هذا الاستثمار إلى أحد البنوك في المدينة مقابل ٥٠٠ ريال مصروفات سنوية. ونوضح فيما يلي قيود العمليات لكلا النوعين من الأموال كما ظهرت في دفتر اليومية العامة عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/٦/٣٠ هـ.

بيان العمليات	أسماء الحسابات	مال الأمانة غير المقابل للإلتفاق، (مال رأس مال الوقف).	مال الأمانة المقابل لإلتفاق (مال إيراد الوقف)
استلام الأوراق المالية كأمانة	الامتيازات الإيرادات	١٠٠ ٠٠٠ ١٠٠ ٠٠٠	
تسجيل الإيرادات المستحقة على الأوراق المالية	الفوائد تحت التحصيل التوزيعات تحت التحصيل الإيرادات	٥ ٠٠٠ ٨ ٠٠٠ ١٣ ٠٠٠	
تحصيل التوزيعات والفوائد	النقدية الفوائد تحت التحصيل التوزيعات تحت التحصيل	١٣ ٠٠٠ ٥ ٠٠٠ ٨ ٠٠٠	
الاعتراف بالالتزام المستحق لمال الأمانة المقابل للإلتفاق عن إيرادات الفوائد والتوزيعات.	تحويلات عمليات خارجة المستحق لمال إيراد الوقف الموارد المالية الأخرى	١٣ ٠٠٠ ١٣ ٠٠٠	١٣ ٠٠٠ ١٣ ٠٠٠
تحويل النقدية من مال رأس مال الأمانة إلى مال إيراد الأمانة	المستحق لمال إيراد الوقف النقدية — النقدية المستحق من مال رأس مال الوقف	١٣ ٠٠٠ ١٣ ٠٠٠	١٣ ٠٠٠ ١٣ ٠٠٠
دفع مكافآت إلى الطلاب المتفوقين	النفقات النقدية		١٢ ٠٠٠ ١٢ ٠٠٠
إثبات نفقات البنك	النفقات النقدية		٥٠٠ ٥٠٠

بيان العمليات	أسماء الحسابات	مال الأمانة غير القابل للإنفاق (مال رأساءل الوقف).	مال الأمانة القابل للإنفاق (مال إيراءل الوقف)
قيوء الإقفال	الإيراءات تحويلات عمليات خارجة رصيء المال المخصص للوقف الموارد المالية الأخرى النققات رصيء المال المخصص لمكافآت الطلاب	١١٣٠٠٠ ١٣٠٠٠ ١٠٠٠٠٠	١٣٠٠٠ ١٢٥٠٠ ٥٠٠

القوائم المالية لمال الأمانة غير القابل للإنفاق:

عرفنا أن المحاسبة في مال الأمانة غير القابل للإنفاق تتم بالطريقة نفسها التي تستخدم في أموال الملكية، ولذلك يصءر عن هذا المال ثلاثة أنواع من القوائم المالية هي: قائمة الإيراءات والمصروفات والتغيريات في رصيء المال، والميزانية العمومية، ثم قائمة التغيريات في المركز المالي. ونعرض في الجزء التالي لهذه القوائم الثلاث كما ظهرت في ١٤٠٦/٦/٣٠ هـ.

رأس مال الأوقاف بمدينة عتيزة

مال الأمانة غير القابل للإنفاق

قائمة الإيراءات والمصروفات والتغيريات في رصيء المال

عن السنة المالية المنتهية في ١٤٠٦/٦/٣٠ هـ

ريال	الإيراءات من العمليات:
٥٠٠٠	فوائد
٨٠٠٠	توزيعات
١٠٠٠٠٠	منح
١١٣٠٠٠	إجمالي الإيراءات

تحويلات عمليات خارجة	١٣٠٠٠
صافي الدخل	١٠٠٠٠٠
رصيد المال في بداية العام	٠٠٠٠٠
رصيد المال في نهاية العام	<u>١٠٠٠٠٠</u>

رأس مال الأوقاف بمدينة عنيزة
مال الأمانة غير القابل للإنفاق
الميزانية العمومية
في ١٤٠٦/٦/٣٠ هـ

الأصول	ريال
الاستثمارات	<u>١٠٠٠٠٠</u>
الالتزامات ورصيد المال	
رصيد المال المخصص للأوقاف	<u>١٠٠٠٠٠</u>

رأس مال الأوقاف بمدينة عنيزة
مال الأمانة غير القابل للإنفاق
قائمة التغير في المركز المالي
عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/٦/٣٠ هـ.

الموارد المالية	ريال
صافي الدخل من العمليات	١٠٠٠٠٠
الاستخدامات المالية	٠٠٠٠٠
الزيادة في الموارد المالية - رأس المال العامل	<u>١٠٠٠٠٠</u>
الزيادة في رأس المال العامل	ريال
الاستثمارات	<u>١٠٠٠٠٠</u>

القوائم المالية لمال الأمانة القابل للإنفاق:

أشرنا فيما سبق إلى أن المحاسبة عن أموال الأمانة القابلة للإنفاق تشبه المحاسبة عن الأموال الحكومية، ولذلك نجد أن القوائم المالية التي تصدر عن أموال الأمانة القابلة للإنفاق هي: قائمة الإيرادات والنفقات والتغيرات في رصيد المال، والميزانية العمومية. ونعرض فيما يلي لهاتين القائمتين كما تظهران في ١٤٠٦/٦/٣٠ هـ:

إيرادات الأوقاف بمدينة عنيزة مال الأمانة القابل للإنفاق قائمة الإيرادات والنفقات والتغيرات في رصيد المال عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/٦/٣٠ هـ

ريال	
٠.٠٠٠	الإيرادات:
	النفقات:
١٢.٠٠٠	تعليمية
٥٠٠	إدارية
١٢.٥٠٠	إجمالي النفقات
(١٢.٥٠٠)	زيادة (أو عجز) الإيرادات عن النفقات
١٣.٠٠٠	تحويلات عمليات واردة
٥٠٠	زيادة الإيرادات والموارد المالية الأخرى عن النفقات
٠.٠٠٠	رصيد المال في بداية العام
٥٠٠	رصيد المال في نهاية العام

إيرادات الأوقاف بمدينة عنيزة
مال الأمانة القابل للإنفاق
الميزانية العمومية
في ١٤٠٦/٦/٣٠ هـ

ريال	الأصول:
<u>٥٠٠</u>	التقديمية
	الإلتزامات ورصيد المال
<u>٥٠٠</u>	رصيد المال المخصص لمكافآت الطلاب

من الملاحظ أنه لا يوجد رصيد مال غير مخصص في كلا نوعي مال الأوقاف ويرجع ذلك إلى أن عقد الأمانة ينص على تخصيص رصيد المال في كلا المالين لتحقيق الغرض من الأمانة.

المحاسبة عن أموال المعاشات : Accounting for Pension Trust Funds

ربما تكون أموال المعاشات من أكثر الأموال تعقيداً، ويرجع ذلك إلى أن كل من التزامات المال ورصيده المخصص يتم تحديدهما على أساس الافتراضات الاكتوارية Actuarial Assumptions. وتشتمل هذه الافتراضات على توقعات عن إعمار موظفي الحكومة الذين يتمتعون ببرنامج المعاش، وتوقعات عن معدلات العائد على أصول مال أمانة المعاش.

وبالرغم من أن أموال أمانات المعاشات لا تشتمل على أصول ثابتة أو مصروف استهلاك إلا أنه يتم المحاسبة في هذه الأموال بالطريقة نفسها المستخدمة في أموال الملكية. ولذلك يتم المحاسبة في أموال أمانات المعاشات وفقاً لأساس الاستحقاق، وتشتمل السجلات المحاسبية للمال على كل الأصول والإلتزامات وعلى الإيرادات والمصروفات. هذا وقد يتحمل المال العام في بعض الدول بتكاليف إدارة مال أمانة المعاشات.

وبسبب التعقيدات في أموال المعاشات، سوف لا نعرض لقيود دفتر اليومية العامة، وسوف يقتصر توضيحنا على القوائم المالية التي تصدر عن هذا المال كما تظهر عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/٦/٣٠ هـ. وسوف نعتمد على هذه القوائم في

شرح بعض المفاهيم المحاسبية وبعض الخصائص المميزة لهذا النوع من الأموال.

نظام تقاعد الموظفين بمجلس مدينة عنيزة

مال أمانة المعاشات

قائمة الإيرادات والمصروفات والتغيرات في رصيد المال

عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/٦/٣٠ هـ

ريال	ريال	إيرادات العمليات
١٣١ ٦٠٠		مساهمات الموظفين
٢٤٧ ٣٠٠		مساهمات الحكومة
١٤٦ ٢٠٠		إيرادات الاستثمار
٥٢٥ ١٠٠		إجمالي الإيرادات من العمليات
		مصروفات العمليات
	٢٢٢ ٠٠٠	المعاشات المسددة للموظفين
	٣٨ ٣٠٠	مساهمات مستردة نتيجة فصل بعض الموظفين
	١٨٧ ٢٠٠	المصروفات الإدارية
٤٤٧ ٥٠٠		إجمالي مصروفات العمليات
٧٧ ٦٠٠		صافي دخل العمليات
٨٤٢ ٣٠٠		رصيد المال في بداية العام
٩١٩ ٩٠٠		رصيد المال في نهاية العام

نظام تقاعد الموظفين بمجلس مدينة عنيزة

مال أمانة المعاشات

الميزانية العمومية

في ١٤٠٦/٦/٣٠ هـ

ريال	ريال	الأصول
٢١ ٢٠٠		النقدية
٣٤ ٨٠٠		إيرادات استثمارات تحت التحصيل
٨٨٤ ٦٠٠		الاستثمارات

الأثاث والأجهزة	١٤٦٣٠٠	
يطرح مجمع استهلاك	٦٤٢٠٠	٨٢١٠٠
إجمالي الأصول		١:٢٢٧٠٠
الإلتزامات:		
أذون تحت الدفع ومستحقات أخرى		١٠٢٨٠٠
صافي الأصول المتاح للمعاشات		٩١٩٩٠٠
رصيد المال		
القيمة الحالية لمعاشات الموظفين المحالين للتقاعد		٢٥٠١٠٠
القيمة الحالية لمعاشات الموظفين الموجودين في الخدمة		
مساهمات الموظفين	٢٨٩٢٠٠	
مساهمات الحكومة	٥٠٢٦٠٠	٧٩١٨٠٠
إجمالي القيمة الحالية طبقاً للحسابات الإكتوارية		١٠٤١٩٠٠
العجز في القيمة الحالية		(١٢٢٢٠٠)
إجمالي رصيد المال		٩١٩٩٠٠

هذا وتتميز القوائم المالية السابقة بالخصائص التالية:

- ١ - تشتمل المساهمات على جزء من الموظفين وجزء آخر من الوحدة الحكومية وفي بعض النظم قد يقتصر الأمر على مساهمة الوحدة الحكومية.
- ٢ - تتضمن إيرادات الإستثمار فوائد السندات وتوزيعات الأسهم، بالإضافة إلى المكاسب والخسائر التي تنتج من بيع الأوراق المالية.
- ٣ - تعتبر المعاشات المسددة إلى الموظفين المحالين إلى التقاعد بمثابة المنافع السنوية التي يكفلها لهم النظام.
- ٤ - تتضمن الأذون تحت الدفع المعاشات التي لم يتقدم أصحابها لصرفها حتى إنتهاء السنة المالية.

٥ - يتم حساب القيمة الحالية لمعاشات الموظفين الموجودين في الخدمة من تاريخ إلحاقهم بالعمل حتى تاريخ إعداد الميزانية. وتحدد هذه القيمة إكتوارياً وفقاً

لتقديرات وتنبؤات تأخذ في الاعتبار الأعمار المتوقعة للموظفين، ومعدل دوران الموظفين، ومستوى الرواتب، ومستوى المعاشات المتوقع منحها، ومعدل التضخم، ومعدلات العائد على الاستثمار.

٦- ينشأ العجز في القيمة الحالية نتيجة التغيرات التي قد تطرأ على عناصر الحسابات الأكتوارية المشار إليها آنفاً.

التقرير المالي السنوي الشامل للوحدة الحكومية:

يشترط مجلس معايير المحاسبة الحكومية، بأن تصدر الوحدات الحكومية تقرير مالي سنوياً. ونوضح فيما يلي الخطوط العريضة المتعلقة بهذا التقرير والحد الأدنى من المعلومات التي من الواجب الإفصاح عنها.

١- مقدمة التقرير: وجدول المحتويات، ورسالة الإدارة متضمنة الآراء الحيوية التي تبديها حول أنشطة الوحدة الحكومية.

٢- القطاع المالي:

أ- تقرير مراجع الحسابات.

ب- التقارير المالية ذات الأغراض العامة (قوائم مالية مجمعة).

١- الميزانية العمومية المجمعة - لكل أنواع الأموال ومجموعات الحسابات.

٢- القائمة المجمعة للإيرادات والنفقات والتغيرات في أرصدة الأموال - لكل الأموال الحكومية.

٣- القائمة المجمعة للإيرادات والنفقات والتغيرات في أرصدة الأموال - للمال العام ومال الأيراد المخصص.

٤- القائمة المجمعة للإيرادات والمصروفات والتغيرات في الأرباح المحتجزة - لكل أنواع أموال الملكية.

٥- القائمة المجمعة للتغيرات في المركز المالي - لكل أنواع أموال الملكية.

٦- ملاحظات على القوائم المالية (عمليات أموال الأمانة يمكن التقرير عنها في (٢)، و (٤) و (٥) أو يمكن الإفصاح عنها بصفة مستقلة).

جـ - القوائم المتعلقة بالأموال ومجموعات الحسابات.

١ - القوائم المجمعة - طبقاً لنوع المال - عندما يكون في الوحدة الحكومية أكثر من مال واحد ينتمون إلى نوع واحد.

٢ - القوائم المالية المتعلقة بمال معين ومجموعة حسابات معينة - ويتم ذلك عندما يوجد في الوحدة الحكومية مال واحد من نوع معين ويرتبط به مجموعة حسابات معينة، ويستلزم الأمر إجراء مقارنة مع بيانات السنة السابقة وموازنة السنة الحالية.

٣ - الجداول المساعدة:

أ - إعداد جداول توضح مدى الإستجابة للقواعد المالية والشروط التعاقدية.

ب - جداول مساعدة تفصح عن بعض المعلومات الهامة التي تستلزم مزيد من التفصيل مثل الضرائب المستحقة طوف الممولين، والإلتزامات طويلة الأجل، والإستثمارات، والتحصيلات النقدية، والمدفوعات، وأرصدة الأموال.

جـ - جداول مساعدة تفصح عن مزيد من التفصيل حول مصادر الإيرادات وتبويب النفقات وفقاً لأنواعها والإدارات المسؤولة عنها.

٣ - الجداول الإحصائية: من الواضح أن قائمة التقارير والجداول المالية السابقة تتصف بالضخامة فضلاً عن تعدد وتنوع وتداخل محتوياتها. ومع ذلك قد لا تتوفر المعلومات التفصيلية المطلوبة، فعل سبيل المثال لا تفصح القوائم المالية المجمعة عن المبالغ المجمعة على مستوى العناصر، فهذه القوائم تشتمل على عدة أعمدة، يخصص عمود لكل مال من أنواع الأموال الثنائية، بالإضافة إلى تخصيص عمودين لمجموعتي الحسابات، ويتم تجميع هذه الأعمدة في عمود تذكيري يتم مقارنته مع السنة السابقة. ويمكننا القول أن القوائم المالية الأساسية التي يتم تضمينها في التقارير المالية السنوية هي أكثر تعقيداً من القوائم المالية المجمعة التي يتم أعدادها بمعرفة الشركة القابضة.

تقويم المبادئ المحاسبية المتعلقة بالوحدات الحكومية:

appraisal of accounting principles for Governmental units:

إذا رجعنا إلى المعايير التي أرساها مجلس معايير المحاسبة الحكومية سنجد أن هذه المعايير تضمن إتجاهاً ملحوظاً نحو تطوير المحاسبة الحكومية. وبالرغم من ذلك فما زال هناك إحساس بعدم الرضاء بسبب التركيز على المحاسبة على أساس الأموال وضخامة القوائم المالية التي يتم تضمينها في التقرير السنوي.

أسئلة وتمارين وحالات ومشاكل

أولاً: الأسئلة:

- (١) لماذا يشتمل مال المرافق العامة لوحدة حكومية على عدد من الأصول المقيدة في ميزانيته العمومية؟ إشرح.
- (٢) كيف يظهر حساب مساهمات من الحكومة في القوائم المالية لمال الخدمة الداخلية لوحدة حكومية؟ إشرح.
- (٣) إشرح طبيعة إيرادات المساهمات التي تظهر في قائمة الإيرادات والمصروفات والتغيرات في رصيد المال لمال أمانة المعاشات لوحدة حكومية.
- (٤) ما الظروف والحالات التي في ظلها تسجل سندات الالتزام العام لوحدة حكومية في مال المرافق العامة لهذه الوحدة؟ إشرح.
- (٥) تتشابه المحاسبة عن عمليات مال المرافق العامة لوحدة حكومية في كثير من الوجوه مع المحاسبة عن عمليات منشأة أعمال، إلا أن هناك عدداً من الفروق بين نزعي المحاسبة. حدد ثلاثة من هذه الفروق على الأقل.
- (٦) تعتبر الوحدة الحكومية قيماً عند المحاسبة عن أموال الأمانة غير القابلة للإنفاق، وهذا يتطلب إنشاء مالي أمانة مستقلين. لماذا تعتبر هذه العبارة صحيحة؟

(٧) هل يعتبر إعداد ميزانية عمومية موحدة ملائماً لكافة أنواع الأموال ومجموعي الحسابات الخاصة بوحدة حكومية؟ إشرح.

ثانياً: التمارين:

التمرين الأول:

أرسل مال المرافق العامة لمدينة الجوف إلى المال العام فواتير عن خدمات منافع (كهرباء ومياه...) مقدارها ١٦٤٠٠ ريال وذلك في ٣٠ من جمادى الأولى سنة ١٤٠٥ هـ.

المطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات الفواتير السابقة في المال العام ومال المرافق العامة للمدينة.

التمرين الثاني:

منح السيد جميل محمود أحد مواطني مدينة الخرج، مجلس مدينة الخرج أسهماً عادية قيمتها ٦٢٠٠٠٠ ريال، بعقد أمانة، وذلك في غرة رجب ١٤٠٦ هـ. وتقضي شروط عقد الأمانة بعدم المساس بالمبلغ الأصلي، على أن يقتصر استخدام إيرادات توزيعات أرباح الأسهم العادية في تمويل مكافآت طلاب الجامعة. وقد بلغ إيرادات توزيعات أرباح الأسهم العادية المتسلمة في ١٤ من ذى الحجة ١٤٠٦ هـ مبلغ ٤٢٠٠٠ ريال.

المطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات السابقة في الأموال المناسبة، مع تحديد نوع الأموال، وتجاهل قيود إثبات إستحقاق التوزيعات وإغفال الشرح.

التمرين الثالث:

دفع مجلس مدينة عرعر في غرة رجب ١٤٠٤ هـ، مبلغ ٨٦٠٠٠٠ ريال من المال العام للحصول على مرآب مركزي (جراج) لخدمة مركباته، نخصص منه مبلغ

٤٦٧ ٥٠٠ ريال للمباني التي قدر العمر الإقتصادي لها بخمسة وعشرين سنة، ومبلغ ٢٣٢ ٦٠٠ ريال للأراضي، ومبلغ ١٠٩ ٩٠٠ ريال للآلات التي تملك عمراً اقتصادياً قدره ١٥ سنة وقد تسلم المربأ مبلغ ٥٠ ٠٠٠ ريال مساهمات نقدية من المال العام في التاريخ نفسه.

المطلوب:

إجراء قيد أو قيود اليومية اللازمة لتسجيل العمليات السابقة في المال المناسب الذي أنشئ للمربأ المركزي، مع تحديد نوع المال.

ثالثاً: الحالات.

الحالة الأولى:

طلب منك فحص القوائم المالية لأموال ومجموعي الحسابات لمدينة الأمل عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٧ هـ. وقد علمت في أثناء فترة الفحص أن المدينة أصدرت في غرة رجب ١٤٠٦ هـ. سندات التزام عام (تسد على أقساط) قيمتها الاسمية ١٠٠٠ ريال لمدة عشرين عاماً بمعدل ١٦٪، وذلك لتمويل التسهيلات الإضافية لتوليد الطاقة والخاصة بمحطة كهرباء المدينة. وسيتم سداد أقساط وفوائد السندات بمعرفة مال المرافق العامة لمؤسسة الكهرباء. إلا أنه سيتم سداد الأقساط الخمسة الأولى وفوائد القرض - سن غرة رجب ١٤٠٧ هـ وحتى غرة رجب ١٤١١ هـ - عن طريق فرض ضرائب خاصة بحاسب عنها في مال الإيرادات المخصصة للمساهمة في سداد ٨٠٪ من الفوائد والمبلغ الأصلي لسندات الالتزام العام عن تلك الفترة. ويتوقع في نهاية السنوات الخمس الأولى أن يتوفر تدفق نقدي من إيرادات التسهيلات الجديدة لمال المرافق العامة للمؤسسة يكون كاف لسداد جميع أقساط وفوائد قروض الالتزام العام عن الفترة المتبقية من غرة رجب ١٤١٢ هـ وحتى غرة رجب ١٤٢٦ هـ.

وقد أكتشفت أن السجلات المحاسبية لمال المرافق العامة لمؤسسة كهرباء المدينة تشتمل على أرصدة حسابات الأستاذ التالية والخاصة بسندات الالتزام العام في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٧ هـ:

سندات التزام عام يستحق على أقساط (يستحق منها ٥٠٠٠٠ ريال في غرة رجب ١٤٠٧ هـ)	١٠٠٠٠٠٠٠ ريال دائن
فوائد مستحقة (تدفع فوائد قرض السندات في غرة رجب من كل سنة).	١٦٠٠٠٠ ريال دائن
مصروف الفوائد	١٦٠٠٠٠ مدين

وقد تم أعداد قائمة الإيرادات والتفقات والتغيرات في رصيد المال عن العام المنتهي في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٧ هـ، لمال المرافق العامة لمؤسسة الكهرباء بمعرفة محاسب الوحدة، وتبين منها أن هناك خسائر مقدارها ٤٠٠٠٠ ريال. وقد علمت أيضاً أن مال الإيراد المخصص للمدينة قد دفع في غرة رجب ١٤٠٧ هـ مبلغ ١٦٨٠٠٠ ريال ($٢٨ \times ٢١٠٠٠٠ = ١٦٨٠٠٠٠$ ريال)، ودفع مال المرافق العامة لمؤسسة كهرباء المدينة الباقي وقدره ٤٢٠٠٠ ريال ($٢٢ \times ٢١٠٠٠٠ = ٤٦٠٠٠٠$ ريال) إلى الوكيل المالي لسداد قسط وفوائد قرض سندات الالتزام العام. ويمثل مبلغ ٢١٠٠٠٠ ريال، قيمة القسط ومقداره ٥٠٠٠٠ ريال والفوائد ومقدارها ١٦٠٠٠٠ ريال وهو المبلغ المستحق عن السندات في غرة رجب ١٤٠٧ هـ. وتم إعداد قيد يومية في مال المرافق العامة بمقدار القسط والفوائد، كما تم تسجيل مبلغ ١٦٨٠٠٠ ريال في الجانب الدائن من حساب مساهمات من الحكومة.

المطلوب:

هل توافق على المعالجة المحاسبية وإعداد التقارير لمال المرافق العامة لمؤسسة كهرباء مدينة الأمل، والخاصة بسندات الالتزام العام التي تسدد على أقساط؟ ناقش.

الحالة الثانية:

منح كل من ماجد وفهد القحطاني قصرهما الأثري كأمانة لمجلس مدينة النور ليخدم في إجتذاب السياح. وسيتم إرشاد السائحين في مقابل رسوم رمزية، داخل القصر لمشاهدة ألوان دهان القصر، والتماثيل المنحوتة، والتحف الأثرية، واللوحات الفنية الأخرى إضافة إلى الأسلوب الفريد في بناء القصر. وتقضي

شروط تنفيذ عقد الأمانة على أن تفرض رسوم على السائحين لزيارة القصر (الذي قدر ثمنه في تاريخ المنح بمبلغ ٥٠٠٠٠٠٠ ريال) تكفي لتغطية نفقات تشغيله الخاصة بالسياح، وتكاليف الصيانة والإصلاح. وتمنح أي زيادة في إيرادات الرسوم عن النفقات والتكاليف السابقة إلى جامعة المدينة لتخصص لمكافحة الطلاب المتفوقين في مجالي العمارة والفنون الجميلة.

المطلوب:

مناقشة الإجراءات المحاسبية للمال، وما يرتبط به من أحداث مثل الاستهلاك، والتي يجب أن تؤخذ في الاعتبار بخصوص المنحة المذكورة.

رابعاً - المشاكل:

المشكلة الأولى:

أسندت مسؤولية تحصيل كافة الضرائب العقارية، في ضوء التشريع الجديد لولاية الزهور، لمجلس مدينة الورود والتي تفرض داخل حدود المدينة، وذلك من غرة رجب ١٤٠٥ هـ. وتم وضع معدل الضرائب العقارية على أساس كل ١٠٠ ريال صافية من قيمة العقار، ووزع المعدل على ثلاث وحدات حكومية داخل المدينة على النحو التالي وذلك عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٦ هـ:

٦ ريال	المال العام للوحدة الحكومية الأولى (مجلس مدينة الورود)
٣ ريال	المال العام للوحدة الحكومية الثانية.
١ ريال	المال العام للوحدة الحكومية الثالثة.
<u>١٠ ريال</u>	

وتستحق الضرائب العقارية على أقساط ربع سنوية، ويتم توزيع الضرائب بعد تحصيلها على الوحدات الحكومية المذكورة وفقاً للمعدلات الموضوعة. ويفرض إدارة عملية تحصيل وتوزيع هذه الضرائب فقد أنشأ مجلس المدينة مالاً أسماه مال وكالة الضرائب.

معلومات إضافية:

١ - بغرض تعويض مجلس المدينة عن المصروفات الإدارية المقدرة لتشغيل مال وكالة الضرائب، سيقوم مال وكالة الضرائب بخصم ٢٪ من الضرائب المحصلة كل ربع سنة والخاصة بكل من الوحدة الحكومية الثانية والثالثة. وسيتم تحويل إجمالي المبالغ المخصصة إلى المال العام للمدينة.

٢ - كانت ضرائب العام الجاري الواجب تحصيلها بمعرفة مال وكالة الضرائب على النحو التالي:

المبلغ المتوقع تحصيله	إجمالي الربط الضريبي	إجمالي
٣٥٠٠٠٠٠٠ ريال	٣٦٠٠٠٠٠٠	الوحدة الحكومية الأولى (مجلس المدينة)
١٧٤٠٠٠٠٠	١٨٠٠٠٠٠٠	الوحدة الحكومية الثانية
٥٦٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠	الوحدة الحكومية الثالثة
<u>٥٨٠٠٠٠٠٠</u>	<u>٦٠٠٠٠٠٠٠</u>	الإجمالي

٣ - بلغ إجمالي الضرائب المحصلة في ٣٠ من رمضان ١٤٠٥ هـ بمعرفة مال وكالة الضرائب ١٤٤٠٠٠٠، وذلك عن الربع الأول من السنة، وتم توزيعها على الوحدات الحكومية الثلاث في غرة شوال ١٤٠٥ هـ.

المطلوب:

إجراء قيود اليومية (مع إغفال الشرح) اللازمة لتسجيل العمليات السابقة عن الفترة من غرة رجب ١٤٠٥ هـ حتى غرة شوال ١٤٠٥ هـ في الأموال التالية:

مال وكالة الضرائب للمدينة.

المال العام للوحدة الحكومية الأولى (مجلس المدينة).

المال العام للوحدة الحكومية الثانية.

المال العام للوحدة الحكومية الثالثة.

يجب إعداد ورقة عمل بالشكل التالي:

اسم الحساب	مال وكالة الضرائب للمدينة	المال العام للوحدة الحكومية الأولى	المال العام للوحدة الحكومية الثانية	المال العام للوحدة الحكومية الثالثة
مدين (دائن)	مدين (دائن)	مدين (دائن)		مدين (دائن)

المشكلة الثانية:

فيما يلي العمليات التي حدثت خلال العام المالي الأول لمدينة الزهرة والذي بدأ في غرة رجب ١٤٠١ هـ وانتهى في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٢ هـ:

١ - وضع مجلس المدينة موازنة العمليات العامة عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٢ هـ. وكانت الإيرادات المقدرة ٤٠٠.٠٠٠ ريال، والنفقات المصرح بها قانوناً ٣٩٤.٠٠٠ ريال، ولا توجد موارد أو إستخدامات مالية أخرى.

٢ - بلغت الضرائب العقارية التي تم ربطها على المواطنين ٣٩٠.٠٠٠ ريال، وقدر أن ٢٪ من هذا المبلغ مشكوك في إمكانية تحصيله، وستكون هذه الضرائب متاحة في تاريخ الجباية المحدد لتمويل النفقات الجارية.

٣ - منح أحد مواطني المدينة مجلسها أوراقاً مالية قصيرة الأجل خلال السنة تبلغ قيمتها ٥٠.٠٠٠ ريال كإمانة. وتقضى شروط عقد الأمانة بعدم الإنفاق من المبلغ الأصلي لها، وأن تستخدم الإيرادات الناتجة عن هذه الأوراق في تمويل مكافآت طلبة الجامعة المحتاجين في المدينة. وقد بلغت الإيرادات المكتسبة والمحصلة عن هذه الأوراق حتى ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٢ هـ ٥٥٠٠ ريال.

٤ - حول المال العام مبلغ ٥٥.٠٠٠ ريال لإنشاء مال الخدمة الداخلية لتوفير المال

اللازم للإستثمار الدائم في مخزون المهمات.

٥ - قرر مجلس المدينة إنشاء أجهزة إضاءة بالحديقة العامة بالمدينة، وقد تم التصريح بمشروع التحسينات الخاصة بإنشاء أجهزة الإضاءة بتكلفة مقدارها ٧٥ ٠٠٠ ريال. وفرضت رسوم تحسينات مقدارها ٧٢ ٠٠٠ ريال، بالإضافة إلى مساهمة المدينة بمبلغ ٣٠٠٠ ريال من المال العام. وقد تم تحصيل رسوم التحسينات ومساهمة المال العام خلال السنة.

٦ - تم التصديق على عقد إنشاء أجهزة الإضاءة مقابل مبلغ ٧٥ ٠٠٠ ريال، وقد تم لإنجاز العقد في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٢ هـ، إلا أنه لم يعتمد بعد. وقد دفعت قيمة العقد بالكامل فيما عدا ٥٪ من هذه القيمة احتجرت حتى اعتماد العقد ومطابقة المواصفات والشروط. وتمسك الوحدة حسابات للإرتباطات.

٧ - اشترى مال الخدمة الداخلية خلال السنة مهنات مختلفة بتكلفة مقدارها ٤١٩٠٠ ريال.

٨ - كانت المتحصلات النقدية المسجلة بمعرفة المال العام خلال السنة على النحو التالي:

ضرائب عقارية	٣٨٦ ٠٠٠ ريال
رسوم التراخيص والتصاريح	٧ ٠٠٠ ريال

٩ - قرر مجلس المدينة بناء صالة إجتماعات بتكلفة مقدرة ٥٠٠ ٠٠٠ ريال لتحل محل الاماكن المستأجرة، ولم تسجل المدينة التصريح بالمشروع كما قرر اصدار سندات إلزام عام بمعدل فائدة ١٢٪. وقد اصدرت السندات بالفعل في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٢ هـ بقيمتها الاسمية ومقدارها ٥٠٠ ٠٠٠ ريال، وتستحق في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٢٢ هـ. ولم توقع أية عقود عن هذا المشروع كما لم تحدث أي نفقات.

١٠ - تم شراء سيارة إطفاء حريق بمبلغ ١٥ ٠٠٠ ريال، وتم التصديق على إذن الدفع ودفع المبلغ بواسطة المال العام. وكان هناك أرتباطاً مسبق يخص هذه النفقات قيمته ١٥ ٠٠٠ ريال.

المطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات السابقة في المال المناسب أو مجموعة حساب، مع إغفال الشرح، وعدم إجراء قيود الإقفال، يجب أعداد ورقة عمل وفقاً للشكل التالي:

رقم العملية	المال أو مجموعة الحساب	أسماء الحسابات	مدين	دائن

يجب أن يتطابق رقم قيد اليومية مع رقم العمليات الموضحة فيما سبق. استخدم أسماء الأموال والحسابات التالية (وضح الرمز السدال على نوع المال في ورقة العمل):

مال المشروعات الرأسمالية (م ش ر)

النقدية

موارد مالية أخرى

مال أمانة رأس مال الوقف (م أ و)

النقدية

الاستثمارات

تحويلات العمليات الخارجية.

المستحق لمال أمانة إيرادات الوقف

إيرادات

مال أمانة إيرادات الوقف (م ر و)

النقدية

موارد مالية أخرى

المستحق من مال أمانة رأس مال الوقف

مجموعة حسابات الأصول الثابتة العامة (ج ص ع)

التحسينات بخلاف المباني

الاستثمار في الأصول الثابتة العامة

الآلات والمعدات

المال العام (م ع)

مخصص ضرائب جارية مشكوك في تحصيلها

الاعتادات

رصيد مال الموازنة

النقدية

الإرتباطات

الإيرادات المقدرة

التفقات

رصيد المال المخصص للإرتباطات

استخدامات مالية أخرى

المستحق لمال رسوم التحسينات المخصصة.

الإيرادات

ممولوا ضرائب جارية

أذون دفع مستحقة

مجموعة حسابات الإلتزامات طويلة الأجل العامة (ج ت ع)

المبالغ الواجب توفيرها

السندات

مال الخدمة الداخلية (م خ د)

النقدية

مساهمات من الحكومة

مخزون مهمات

مال رسوم التحسينات المخصصة (م س خ)

النقدية

الإرتباطات
 النفقات
 رصيد المال المخصص للإرتباطات
 موارد مالية أخرى
 المستحق من المال العام
 الإيرادات
 مولوا رسوم تحسينات جارية
 أذون الدفع المستحقة

المشكلة الثالثة :

تجري مدينة الزهرة عمليات مرأبها (جراج مركبات) في مال الخدمة الداخلية المخصص لتجهيز وصيانة وإصلاح كافة مركباتها التي تمتلكها وتديرها. وقد تم إنشاء مال الخدمة الداخلية بمساهمات مقدارها ٢٠٠.٠٠٠ ريال من المال العام في غرة رجب ١٤٠١ هـ، وهو التاريخ الذي تم فيه شراء مباني المرأب المركزي للمدينة. وقد ظهر ميزان المراجعة بعد الإقفال في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٣ هـ على النحو التالي:

مال الخدمة الداخلية لمدينة الزهرة
 ميزان المراجعة بعد الإقفال
 ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٣ هـ

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة
١٥٠.٠٠٠ ريال	النقدية
٢٠.٠٠٠	المستحق من المال العام
٨٠.٠٠٠	مخزون مواد ومهمات
٦٠.٠٠٠	أراضي
٢٠٠.٠٠٠	مباني
	مجمع استهلاك المباني
	آلات ومعدات
٥٦.٠٠٠	
	١٠.٠٠٠ ريال

مجمع استهلاك الآلات والمعدات	١٢٠٠٠	
أذون دفع مستحقة	٣٨٠٠٠	
مساهمات من الحكومة	٢٠٠٠٠٠	
الأرباح المحتجزة غير المخصصة	٣٠٦٠٠٠	
الإجمالي	<u>٥٦٦٠٠٠</u>	<u>ريال ٥٦٦٠٠٠</u>

وفيما يلي المعلومات التي تخص العام المالي المنتهي في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٤ هـ:

- ١ - بلغت تكلفة المواد والمهمات المشتراة على الحساب ٧٤٠٠٠ ريال.
- ٢ - كان رصيد سجلات المخزون المستمر للمواد والمهمات في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٤ هـ ٥٨٠٠٠ ريال، وقد كان مطابقاً لنتيجة الجرد الفعلي في ذلك التاريخ.
- ٣ - بلغ إجمالي الرواتب والأجور المدفوعة للعمال والموظفين بما في ذلك المزايا الأخرى للعمال والموظفين ٢٣٠٠٠٠ ريال.
- ٤ - بلغت قيمة الفواتير المتسلمة من مال المرافق العامة والخاصة بمصرفات المنافع العامة ٣٠٠٠٠ ريال، وقد تم دفعها.
- ٥ - تم تسجيل استهلاك المباني بمبلغ ٥٠٠٠ ريال، واستهلاك الآلات والمعدات بمبلغ ٨٠٠٠ ريال.
- ٦ - كانت فواتير الخدمات المقدمة للأموال الأخرى على النحو التالي:

ريال	٢٦٢٠٠٠	المال العام.
ريال	٨٤٠٠٠	مال المرافق العامة.
ريال	٣٢٠٠٠	مال الإيرادات المخصصة.
- ٧ - كانت الأرصدة المستحقة للأموال الأخرى والتي لم تسدد حتى ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٤ هـ على النحو التالي:

ريال	٦٠٠٠	المال العام.
ريال	١٦٠٠٠	مال الإيرادات المخصصة.

٨ - كانت أذون الدفع المستحقة في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٤ هـ ١٤٠٠٠ ريال.

المطلوب:

إعداد قيود اليومية اللازمة لتسجيل كافة العمليات السابقة في السجلات المحاسبية لمال الخدمة الداخلية، وذلك عن الفترة من غرة رجب ١٤٠٣ هـ وحتى ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٤ هـ، مع إغفال شرح القيود. استخدم أسماء الحسابات التالية، بالإضافة إلى تلك التي وردت في ميزان المراجعة بعد الإقفال في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٣ هـ:

مصرفات العمليات.

المستحق لمال المرافق العامة.

المستحق من مال المرافق العامة.

المستحق من مال الإيرادات المخصصة.

الإيرادات.

المشكلة الرابعة:

اتضح من فحصك للقوائم المالية لمدينة القمر عن السنة المنتهية في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٦ هـ، أن خبرة محاسب المدينة في المحاسبة الحكومية غير كافية، وأنه سجل جميع العمليات في المال العام. وفيما يلي ميزان مراجعة المال العام للمدينة الذي أعده المحاسب:

المال العام لمدينة القمر
ميزان المراجعة
٣٠ من جمادى الآخرة سنة ١٤٠٦ هـ

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة
١٢٩٠٠ ريال	التقديية
١٢٠٠	حسابات المدينين
٨٠٠٠	ممولوا ضرائب جارية
	أذون الدفع المستحقة
	١٥٠٠٠ ريال
	الاعتادات
	٣٥٠٠٠٠
٣٣٢٠٠٠	التنفقات
٢٩٠٠٠٠	الإيرادات المقدرة
	الإيرادات
	٣٢٠٠٠٠
١٦١٠٠	ممتلكات المدينة
٤٨٠٠٠	السندات
	رصيد المال غير المخصص
	٢٣٢٠٠
٧٠٨٢٠٠ ريال	الإجمالي
٧٠٨٢٠٠ ريال	

وقد أفصحت مراجعتك عن الآتي :

١ - يمثل رصيد حسابات المدينين المستحق من مؤسسة المياه عن بيع معدات قديمة نيابة عن المال العام. وتمسك حسابات مؤسسة المياه التي تدار بمعرفة المدينة في مال المرافق العامة.

٢ - بلغ إجمالي الضرائب التي تم ربطها عن العام ٢٧٠٠٠٠ ريال، ونشير الخبرة السابقة في تحصيل الضرائب إلى أنه يجب عمل مخصص للضرائب المشكوك في تحصيلها بنسبة ٣٪ من إجمالي الضريبة.

٣ - سددت المدينة في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٦ هـ القسط الأول من سندات الالتزام العام وقدره ٣٠٠٠٠ ريال، والتي سبق إصدارها في غرة رجب ١٤٠٥ هـ بقيمة إسمية مقدارها ١٥٠٠٠٠ ريال ومعدل فائدة ١٢٪. وقد تم إثبات الفوائد المدفوعة عن هذه السندات خلال السنة في حساب قرض

السندات ولا يوجد مال خدمة دين خاص بهذه السندات.

٤ - صرح مجلس المدينة لمستودع المهيات، بفرض خدمة إدارات المجلس المختلفة بمخزون لا تزيد قيمته عن ١٠٠٠٠ ريال، وذلك في غرة رجب ١٤٠٥ هـ. وبلغت تكلفة المهيات المشتراة خلال السنة ١٢٣٠٠ ريال، وجعلت النفقات مدينة بها. وقد تبين من الجرد الفعلي في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٦ هـ أن إجمالي تكلفة المهيات المستخدمة ٨٤٠٠ ريال. ولم يصرح مجلس المدينة بمال خدمة داخلية.

٥ - تشتمل نفقات سنة ١٤٠٦ هـ على مبلغ ٢٦٠٠ ريال خاص بأوامر شراء أصدرت في العام السابق. وكانت أوامر الشراء القائمة في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٦ هـ ولم تثبت في السجلات المحاسبية قيمتها ٤١٠٠ ريال.

٦ - هناك مبلغ قدره ٨٢٠٠ ريال مستحق من الولاية خلال العام المالي ١٤٠٦ هـ يتعلق بنصيب المدينة، في ضرائب البزوين المحصلة بمعرفة الولاية. ولم يتم إثباتها بالسجلات المحاسبية لتأخر الولاية في إرسال أشعار السداد.

٧ - تم خلال العام استبعاد معدات من الخدمة، كانت مشتراة بمعرفة المال العام بتكلفة مقدارها ٧٥٠٠ ريال، وبيعها بمبلغ ٩٠٠ ريال. واشترت معدات جديدة تكلفتها ١٧٠٠٠ ريال. وقد سجلت هذه العمليات في حساب ممتلكات المدينة، ولم تسجل المدينة الاستهلاك في مجموعة حسابات الأصول الثابتة العامة.

المطلوب:

أ - إجراء قيود التسوية والإقفال للمال العام لمدينة القمر في ٣٠ من جمادى الآخرة سنة ١٤٠٦ هـ.

ب - إعداد ميزان مراجعة بعد الإقفال للمال العام لمدينة القمر عن السنة المنتهية في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٦ هـ.

جـ - إجراء قيود التسوية لأي أموال أخرى أو مجموعتي الحسابات (مع العلم بأن محاسب المدينة قد سجل كافة العمليات السابقة في المال العام ، ولم يعد أية قيود يومية للأموال الأخرى أو مجموعتي الحسابات).

الفصل الرابع عشر

الكليات والجامعات والمستشفيات وتنظيات

الرفاهة التي لا تستهدف تحقيق الربح

**Nonprofit colleges and universities, hospitals,
and health and welfare organizations**

يعتبر التنظيم الذي لا يستهدف الربح Nonprofit organization بمثابة وحدة قانونية ومحاسبية تسعى لتحقيق منفعة للمجتمع ككل، وليس لمالك فرد أو لمجموعة من الشركاء أو المساهمين. ولذلك نجد أن مفهوم صافي الدخل ليس له مغزى أو أهمية في التنظيمات التي لا تستهدف الربح. وبدلاً من ذلك، تسعى التنظيمات التي لا تستهدف الربح للحصول على الإيرادات التي تكفي لتغطية مصروفاتها فقط مثلها في ذلك مثل مال الخدمة الداخلية الذي عرضناه في الفصل الثالث عشر.

وتشكل التنظيمات التي لا تستهدف الربح قطاعاً هاماً في المجتمعات المعاصرة سواء أكانت متقدمة أم نامية، وهي قد تأخذ شكل كليات وجامعات، أو تنظيمات تطوعية للرفاهة والرعاية الصحية، أو مؤسسات خيرية، أو جمعيات مهنية.

وحتى وقت قريب لم تكن هناك معايير وممارسات محاسبية يمكن إعتبارها مبادئ محاسبية متعارف عليها بحيث يمكن تطبيقها في التنظيمات التي لا تستهدف الربح. ونعرض في الجزء التالي رأي المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA حول هذه القضية:

«ربما تعكس القوائم المالية التي تصدر عن تنظيم لا يستهدف الربح ممارسات محاسبية تختلف إلى حد ما عن تلك المستخدمة في التنظيمات التي تسعى للربح. وفي بعض الحالات يصعب القول بإمكانية تطبيق المبادئ المحاسبية

المتعارف عليها على التنظيمات التي لا تسعى للربح. وفي بعض المجالات، حيث يشعر المراجع الخارجي بأن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها محددة بوضوح فقد يذكر في رأيه بأن القوائم المالية تم اعدادها وفقاً للمبادئ المحاسبية السائدة في التنظيمات التي لا تستهدف الربح والتي تعمل في مجال معين، وفي مثل هذه المجالات التي يعتقد فيها المراجع بأن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها غير محددة بطريقة واضحة فقد تطبق الشروط المتعلقة بالتقارير الخاصة والتي عرضناها في ظل الأساس التقدي وأساس الاستحقاق المعدل».

وفي الفترة من سنة ١٩٧٢ م حتى سنة ١٩٧٤ م أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين ثلاث إرشادات مراجعة في ثلاثة مجالات مختلفة، الأول بعنوان - مرشد مراجعة المستشفى Hospital Audit Guide والثاني بعنوان - المراجعة في الكليات والجامعات Audits Of Colleges and Universities أما الثالث، فهو بعنوان المراجعة في التنظيمات التطوعية للصحة والرفاهة Audits of voluntary Health and welfare organizations ويتضمن كل مرشد للمراجعة إرشادات واضحة ومحددة، ونورد في الجزء التالي فقرة من هذه الإرشادات كما جاءت في مرشد مراجعة المستشفيات».

«لقد نشر هذا الدليل لإرشاد أعضاء المجمع عند فحص القوائم المالية للمستشفيات وأصدار التقرير اللازم عنها وهي تمثل الرأي المقبول من قبل اللجنة المسؤولة عن مؤسسات الرعاية الصحية، وهي تعكس أفضل الأفكار المهنية فيما يتعلق بالممارسات المثل في هذا المجال. ويجب أن يدرك الأعضاء أنهم قد يطالبون بالإفصاح عن المبررات في حالة عدم الالتزام بتوصيات اللجنة».

والجدير بالذكر أن المفاهيم المحاسبية التي يتضمنها مرشد المراجعة لها نفس الدعم والتأييد الرسمي الذي تتمتع به المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. ولأن إرشادات المراجعة المشار إليها آنفاً لم تغطي سوى مجالات ثلاثة فقط، فقد أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في سنة ١٩٧٨ م «تقرير حالة» برقم (١٠) 78 - 10 بعنوان «المبادئ المحاسبية وإعداد التقارير في مجال الممارسة العملية لتنظيمات أخرى لا تستهدف الربح» ويطبق هذا التقرير على ثمانية عشر نوعاً من هذه التنظيمات مثل جمعيات المدافن، وجمعيات الرفق بالحيوان

وغيرها من الجمعيات المتخصصة في أنشطة معينة. وبناء على ما سبق يكون هناك أربعة مصادر مؤيدة رسمياً تنطوي على المفاهيم والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في التنظيمات التي لا تستهدف الربح. وقد أدى تعدد هذه المصادر إلى نوع من عدم الاتساق بين المعايير المحاسبية التي تطبق في هذا النوع من التنظيمات. ومن المتوقع أن يتولى مجلس معايير المحاسبة المالية FASB القضاء على التناقضات الموجودة في هذا الصدد ضمن المهام المكلف بها المجلس بصدد دراسته للمفاهيم المحاسبية في التنظيمات التي لا تستهدف الربح.

خصائص التنظيمات التي لا تستهدف الربح:

Characteristics of nonprofit organization

يمكننا القول بأن التنظيمات التي لا تستهدف الربح تعتبر إلى حد بعيد تنظيمات مختلطة لأنها تجمع بين خصائص الوحدات الحكومية من ناحية وخصائص تنظيمات قطاع الأعمال من ناحية أخرى. ومن أهم خصائص التنظيمات التي لا تستهدف الربح والتي تتشابه مع خصائص الوحدات الحكومية ما يلي:

١ - خدمة المجتمع **Service to society**: فالتنظيمات التي لا تستهدف الربح تقدم خدمات إلى المجتمع ككل، وقد يتراوح أعضاء هذا المجتمع ما بين عدد محدود من الأفراد بمنطقة معينة إلى معظم سكان المدينة أو الولاية أو الدولة وكما هو الحال في الوحدات الحكومية تسعى التنظيمات التي لا تستهدف الربح إلى تحقيق المنفعة لعدد كبير من المواطنين.

٢ - عدم وجود حافز الربح **No profit motivation**: لا تعمل هذه التنظيمات بدافع الربح، ولذلك فهي عادة لا تخضع لضريبة الدخل مثلها في ذلك مثل الوحدات الحكومية. ويستثنى من ذلك المرافق العامة التي تدفع أحياناً مساهمة إلى المال العام بدلاً من ضريبة الملكية كما أشرنا بذلك في الفصل السابق.

٣ - التمويل بواسطة أفراد المجتمع **Financing by the citizenry**: كما هو الحال في الوحدات الحكومية، تعتمد معظم التنظيمات التي لا تستهدف الربح على أفراد المجتمع بصفة عامة في تمويل الجزء الأكبر من عملياتها، لأن الأبرار الذي نحققه مقابل ما تقدمه من خدمات لا يستهدف تغطية تكاليف تلك العمليات.

ويستثنى من ذلك بعض المنظمات المهنية والمؤسسات الخيرية التي يتم إنشاؤها بواسطة بعض العائلات أو الأفراد الأثرياء. وفي الوقت الذي تكون فيه مساهمات أفراد المجتمع في تمويل الوحدات الحكومية هي في معظمها مساهمات إجبارية involuntary أمثل الضرائب، نجد أن مساهماتهم في المنظمات التي لا تستهدف الربح هي مساهمات تطوعية Voluntary.

٤ - المسؤولية عن الموارد: **Stewardship for resources**: لأن الجزء الأكبر من موارد المنظمات التي لا تستهدف الربح تأخذ شكل منح وهبات، فيجب أن تتم المحاسبة عن هذه الموارد بما يحقق الرقابة المالية عن هذه الموارد كما هو الحال في الوحدات الحكومية. ولتحقيق هذا الهدف يتطلب الأمر استخدام نظام محاسبة الأموال Fund Accounting في معظم المنظمات التي لا تستهدف الربح.

٥ - أهمية الموازنات: **Importance of budgets**: إذا أعنا النظر في الخصائص الأربع السابقة نجد أنها تبرر أهمية استخدام الموازنات في المنظمات التي لا تستهدف الربح كما هو الحال في الوحدات الحكومية. ويمكن في هذا الصدد استخدام الموازنة التقليدية، أو موازنة البرامج، أو موازنة الأداء أو نظام التخطيط والبرمجة والموازنة. وقد سبق أن عرضنا لمفاهيم هذه الموازنات في الفصل الحادي عشر.

ومن أهم خصائص المنظمات التي لا تستهدف الربح والتي تتشابه مع خصائص منظمات قطاع الأعمال ما يلي:

١ - الإدارة عن طريق مجلس الإدارة **Governance by board of directors**: كما هو الحال في منظمات قطاع الأعمال، يتم إدارة المنظمات التي لا تستهدف الربح عن طريق مجلس إدارة يتم اختياره بالانتخاب أو التعيين. وعلى العكس في المجال الحكومي تشترك السلطتين التشريعية والتنفيذية في مسؤولية إدارة الوحدات الحكومية.

٢ - قياس التكاليف المستنفدة: **Measurement of cost expirations**: يترتب على إدارة المنظمات التي لا تستهدف الربح بواسطة مجلس إدارة عدم خضوعها للمساءلة من قبل السلطة التشريعية بعكس الحال في الوحدات

الحكومية. ومن نتائج هذه الخاصية أن التقارير المالية الصادرة عن المنظمات التي لا تهدف الربح يتم إعدادها على أساس المصروفات (Expenses) (التكاليف المستنفدة) بدلا من النفقات (Expenditures). وطبقاً لذلك يتم تخصيص المصروفات (متضمنة استهلاك العقارات والمعدات) والأيرادات على الفترة المحاسبية الملائمة كما هو الحال في منظمات قطاع الأعمال.

٣ - استخدام أساس الاستحقاق المحاسبي: **Use of accrual basis of accounting**: تستخدم المنظمات التي لا تستهدف الربح أساس الاستحقاق المحاسبي بالطريقة نفسها التي تستخدمها منظمات قطاع الأعمال. أما أساس الاستحقاق المعدل الذي يستخدم بواسطة بعض الأموال في المجال الحكومي فلا يلائم المنظمات التي لا تستهدف الربح.

المحاسبة في المنظمات التي لا تستهدف الربح:

Accounting for Nonprofit organizations

يعتبر المال Fund هو الوحدة المحاسبية في معظم المنظمات التي لا تستهدف الربح وفقاً لتعريف المال الذي عرضناه في الفصل الحادي عشر. ويعتبر الفصل بين الأموال من القضايا الجوهرية للتمييز بين الأصول التي تستخدم بناء على قرارات مجلس إدارة التنظيم، والأصول التي تستخدم بناء على الشروط التي يفرضها مقدمي المنح والهبات. وعادة ما تشمل المنظمات التي لا تستهدف الربح على أنواع الأموال التالية:

أ - المال غير المقيد Unrestricted Fund ويطلق عليه أحياناً المال الجاري غير المقيد.

ب - المال المقيد Restricted fund. ويطلق عليه أحياناً المال الجاري المقيد.

ج - مال الأوقاف Endowment fund.

د - مال الوكالة Agency Fund.

هـ - أموال الدخل السنوي المحدد والدخل السنوي المحقق Annuity and life income funds.

و- مال الأقرض Loan fund .

ز- مال العقارات والمعدات Plant fund .

الأيراد والدعم والإضافات الرأسمالية :

Revenue, support and capital additions

تحصل المنظمات التي لا تستهدف الربح على الإيرادات من بيع السلع وأداء الخدمات، ومن مصادر أخرى مثل الرسوم التي تحصل من أعضاء التنظيم وإيرادات الاستثمارات مثل توزيعات الأسهم أو فوائد السندات. ومثل هذه الإيرادات لا تكفي لتغطية المصروفات، ولذلك تسعى هذه المنظمات دائماً لطلب الدعم والإضافات الرأسمالية من أفراد المجتمع. ويتكون الدعم Support من مساهمات الأفراد والمنظمات الإجتماعية الأخرى والوحدات الحكومية، ويستخدم بصفة أساسية في تمويل العمليات الجارية. أما الإضافات الرأسمالية Capital additions فقد تم تعريفها بمعرفة المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين كما يلي:

«تشتمل الإضافات الرأسمالية على الهبات والمنح والوصايا غير القابلة للانفاق والتي يقيد المانح استخدامها في أوقاف معينة أو في عقارات ومعدات أو أموال للأقرض. وقد تكون القيود المفروضة على هذه الأموال فيود دائمة أو تمتد لفترة معينة.

المال غير المقيد: Unrestricted fund

يمكننا القول أن المال غير المقيد في المنظمات التي لا تستهدف الربح يتشابه بدرجة كبيرة مع المال العام المستخدم في الوحدات الحكومية. ويشتمل المال غير المقيد على الأصول المتاحة للتنظيم الذي لا يستهدف الربح لإستخدامها بناء على تصريح من مجلس الإدارة دون تقييد استخدامها في أغراض معينة.

تخصيص جزء من رصيد المال غير المقيد لإنجاز غرض معين: قد يتخذ مجلس الإدارة قراراً بتخصيص جزء من أصول المال غير المقيد لإنجاز غرض معين. وفي مثل هذه الحالة يجب المحاسبة عن هذا الجزء من الأصول بصفة مستقلة عن رصيد المال غير المقيد. ولا يعني هذا التمييز إضفاء خاصية المال المقيد على

هذه الأصول المخصصة. فعلى سبيل المثال، إذا أُنْخِذَ مجلس إدارة إحدى الجمعيات الخيرية قراراً بتخصيص مبلغ ٢٥٠٠٠ ريال من أصول المال غير المقيد للحصول على بعض الأجهزة والمعدات المكتبية، فعندئذٍ يجري القيد التالي في دفتر اليومية العامة الخاص بالمال غير المقيد:

٢٥٠٠٠	رصيد المال غير المخصص
٢٥٠٠٠	رصيد المال المخصص - للمعدات المكتبية

وطبقاً لهذا القيد يتشابه رصيد المال المخصص للمعدات المكتبية مع حساب الأرباح المحتجزة المخصص لغرض معين والذي يظهر في شركات المساهمة، ومن ثم يجب أن يظهر هذا المبلغ في الميزانية العمومية كجزء من رصيد المال غير المقيد.

الإيراد والدعم المتعلق بالمال غير المقيد: يستمد المال غير المقيد في المنظمات التي لا تستهدف الربح الإيرادات والدعم من عدة مصادر. فعلى سبيل المثال، تحصل المستشفيات التي تنتمي إلى هذا القطاع على مواردها غير المقيدة من عدة مصادر هي: الأتعاب التي تحصلها من المرضى، إيرادات البرامج التعليمية، الهبات والمنح غير المقيدة، الدخل غير المقيد المتولد من أموال الأوقاف، والموارد الأخرى مثل المواد والمهمات التي تحصل عليها مجاناً والخدمات التطوعية. وكذلك الحال تحصل الجامعات التي تنتمي لهذا القطاع على مواردها غير المقيدة من الرسوم التي يدفعها الطلاب، والمنح والمخصصات الحكومية، والهبات والوصايا التي يقدمها أفراد المجتمع، والدخل غير المقيد المتولد من أموال الأوقاف، والإيرادات الأخرى المتولدة من الأنشطة الفرعية (أو المعاونة) مثل إسكان الطلاب وتغذيتهم. أما المنظمات التطوعية الأخرى فتحصل على مواردها الأساسية من التبرعات والمنح

(*) يمكن التفرقة بين ثلاثة أنواع من المستشفيات:

النوع الأول: هو المستشفيات الحكومية التي تؤدي خدمة الرعاية الصحية مجاناً، وهي بذلك تنتمي إلى المال العام.

والنوع الثاني: هو المستشفيات الخاصة التي تؤدي خدمة الرعاية الصحية بمقابل، وينتمي هذا النوع لقطاع الأعمال لأنها تنشأ أصلاً بدافع تحقيق الربح.

أما النوع الثالث: وهو المستشفيات الاجتماعية التي تؤدي خدمة الرعاية الصحية بمقابل أيضاً ولكنها لا تنتمي لقطاع الأعمال لأنها لم تنشأ أصلاً بدافع الربح (تفسير من المترجم).

النقدية والتعهداتpledges التي يقدمها بعض أفراد المجتمع ويتعهدون فيها بدفع مبالغ معينة في المستقبل. بالإضافة إلى ذلك، تحصل هذه التنظيمات على موارد أخرى في شكل رسوم العضوية التي يدفعها الأعضاء وإيرادات استثماراتها مثل توزيعات الأسهم وفوائد السندات والمكاسب التي تتحقق من بيع هذه الاستثمارات.

الإيراد مقابل الخدمات: **Revenue for services**: تفرض أتعاب العلاج على المرضى في المستشفيات، وتفرض رسوم التعليم على الطلاب في الجامعات وفقاً لمعدلات محددة. ومع ذلك قد تعدل هذه المعدلات، أو يعفي بعض المرضى أو الطلاب من دفع جزء أو كل المبالغ المستحقة عليهم. فعلى سبيل المثال قد تشمل إيرادات الرعاية الصحية في أحد المستشفيات على العناصر التالية:

عناصر إيرادات الخدمات الصحية

في إحدى المستشفيات عن شهر رجب ١٤٠٨ هـ

ريال

إجمالي إيرادات الخدمات الصحية (قبل خصم التعديلات أو الاعفاءات الخيرية)	١٠٠ ٠٠٠
المسموحات الخيرية للمرضى الفقراء	٨ ٠٠٠
المبالغ الواجب تحصيلها من الجمعية الخيرية لخدمة المرضى الفقراء	٣ ٠٠٠
التعديلات التعاقدية الممنوحة لهيئة التأمين الصحي.	١٦ ٠٠٠
الديون المشكوك في تحصيلها	١٢ ٠٠٠

ونوضح فيما يلي القيود التي تظهر في دفتر اليومية العامة المتعلقة بعناصر الإيرادات السابقة الخاصة بالمال غير المقيد في إحدى المستشفيات:

١ - تسجيل إجمالي إيرادات الرعاية الصحية عن شهر رجب ١٤٠٨ هـ.

العملاء

١٠٠ ٠٠٠

إيرادات الخدمات الصحية

١٠٠ ٠٠٠

٢ - تسجيل إجمالي المسموحات الخيرية عن شهر رجب ١٤٠٨ وقدرها ٨٠٠٠ ريال مطروحاً منها المبالغ المتوقع تحصيلها من الجمعية الخيرية.

العملاء (الجمعية الخيرية)	٣٠٠٠
المسموحات الخيرية	٥٠٠٠

مخصص الديون المشكوك في تحصيلها ٨٠٠٠

٣ - إثبات التعديلات التي تمت الموافقة عليها لهيئة التأمين الصحي .

التعديلات التعاقدية	١٦٠٠٠
---------------------	-------

مخصص الديون المشكوك في تحصيلها ١٦٠٠٠

٤ - إثبات الديون المشكوك في تحصيلها عن شهر رجب ١٤٠٨ هـ.

الديون المشكوك في تحصيلها	١٢٠٠٠
---------------------------	-------

مخصص الديون المشكوك في تحصيلها ١٢٠٠٠

ويلاحظ من قيود اليومية السابقة، أن القيد الثالث المتعلق بالتعديلات التعاقدية يعتبر من القيود المميزة في هذا النوع من المستشفيات. ففي بعض المجتمعات يتولى طرف ثالث، مثل هيئة التأمين الصحي، سداد فواتير العلاج للمستشفيات نيابة عن المرضى. وعادة ما ينص الاتفاق الذي يبرم بين المستشفى والطرف الثالث على دفع أتعاب أقل من المعدلات المقررة.

وعند تحديد صافي الإيرادات المتولدة من خدمة المرضى عن الشهر المعين يجب خصم كل من المسموحات الخيرية، والتعديلات التعاقدية والديون المشكوك في تحصيلها من إجمالي إيرادات الخدمة الصحية. هذا ويجب طرح حساب مخصص الديون المشكوك في تحصيلها من حساب العملاء في الميزانية العمومية، أما الديون المدمومة فيتم تسجيلها بالطريقة المتعارف عليها. فعلى سبيل المثال عندما يتم إعدام الديون المستحقة على بعض المرضى الفقراء يجرى القيد التالي:

٥ - إعدام الديون المستحقة على بعض المرضى الفقراء.

مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	٥١٠٠
--------------------------------	------

العملاء	٥١٠٠
---------	------

المهام والخدمات الممنوحة **Donated Material and Services** بالإضافة إلى المساهمات النقدية قد تحصل المنظمات التي لا تستهدف الربح على مساهمات في شكل مهام أو خدمات. فعلى سبيل المثال، قد تحصل إحدى المستشفيات على الأدوية مجاناً. وفي مثل هذه الحالة يجعل حساب المخزون في المال غير المقيد مدبناً بالقيمة العادلة الجارية مقابل جعل حساب الدعم دائناً. فإذا فرضنا أن إحدى المستشفيات حصلت على أدوية مجاناً كانت قيمتها العادلة الجارية مبلغ ٥٠٠٠ ريال، فعندئذ تسجل بالقيد التالي:

المخزون	٥٠٠٠
دعم العمليات	٥٠٠٠

أما الخدمات الممنوحة إلى المنظمات التي لا تستهدف الربح، فهي تسجل في المال غير المقيد كمصروف رواتب مقابل جعل حساب الدعم دائناً. ويشترط لتسجيل مثل هذه الخدمات أن تكون هناك علاقة وظيفية بين التنظيم وبين من يقدم خدمة العمل مجاناً. ويتم تقويم هذه الخدمات التطوعية وفقاً لمعدلات الرواتب السائدة للوظائف المشابهة على أن يطرح منها أي تكاليف أو أعباء قد يتحملها التنظيم نحو الذين يقدمون خدماتهم مجاناً. هذا وقد وضع المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA عدة معايير لتسجيل الخدمات الممنوحة في السجلات المحاسبية للتنظيم الذي لا يستهدف الربح، وهذه المعايير هي:

١ - أن تكون الخدمات المؤداة ذات مغزى وتشكل جزءاً مكماً لمجهودات التنظيم. ويفترض أن تسهم هذه الخدمات في تحقيق أهداف وبرامج التنظيم، ولذلك إذا لم يحصل التنظيم على هذه الخدمات عن طريق الجهود التطوعية فقد كان سيحصل عليها بمقابل عن طريق توظيف بعض الأفراد.

٢ - أن يكون للتنظيم الحق في متابعة ورقابة مقدمي الخدمات التطوعية وأن يكون لديه القدرة على التأثير في أنشطتهم بالطريقة نفسها التي تتبع مع الموظفين الذين يعملون في التنظيم بمقابل. ويتضمن ذلك الرقابة على الوقت والإنجاز ومكان العمل وطبيعته.

٣ - أن يكون لدى التنظيم أساس واضح يمكن من قياس مقدار الخدمات المؤداة.

٤ - أن لا يستهدف التنظيم خدمات أعضائه بصفة أساسية. ويعني ذلك أن الخدمات التطوعية لا تسجل في التنظيمات الدينية والتنظيمات المهنية، والاتحادات العمالية وغيرها من التنظيمات الاجتماعية المماثلة.

ولتوضيح كيفية المحاسبة عن الخدمات الممنوحة وفقاً للمعايير السابقة نفترض أن إحدى المستشفيات الخيرية حصلت على خدمات تفرض تطوعية من قبل بعض الأفراد خلال شهر رجب ١٤٠٨ هـ، وقد قومت هذه الخدمات بمبلغ ٢٦ ٤٠٠ ريال. ونفترض أن إدارة المستشفى قدمت وجبات غذائية مجانية إلى مقدمي هذه الخدمات التطوعية، وقد بلغت تكلفة هذه الوجبات خلال شهر رجب ١٤٠٨ هـ مبلغ ٢ ١٠٠ ريال. ووفقاً لهذه المعلومات تسجل هذه الخدمات في المستشفى الخيري بالقيد التالي:

مصرف الرواتب	٢٤ ٣٠٠
دعم العمليات	٢٤ ٣٠٠

إثبات الخدمات الممنوحة مجاناً والمقومة بمبلغ ٢٦ ٤٠٠ ريال وفقاً لقيمتها العادلة الجارية، مع طرح مبلغ ٢ ١٠٠ ريال قيمة الوجبات الغذائية المقدمة مجاناً إلى العاملين التطوعين.

التعهدات Pledges: هي صكوك يقدمها بعض الأفراد إلى التنظيمات التي لا تستهدف الربح يتعهدون فيها بالمساهمة بمبلغ معين في تاريخ محدد أو على أقساط. ولأن هذه التعهدات تكتب وتوقع بمعرفة مقدمي المنح فهي تشبه أوراق الدفع المستخدمة في تنظيمات قطاع الأعمال. ومع ذلك فإن مثل هذه الصكوك لا تعتبر ملزمة لمن يتعهد بها. ووفقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي تسجل التعهدات غير المقيدة في كل من حساب التعهدات تحت التحصيل والدعم في الفترة المحاسبية التي يحددها المتعهد، مع تكوين غخصص للتعهدات المشكوك في تحصيلها. ويتفق هذا الأسلوب المحاسبي في معالجة التعهدات مع التوصيات التي جاءت في «مرشد مراجعة المستشفيات» و «مرشد مراجعة الجمعيات الخيرية» وكذلك تقرير الحالة رقم (١٠) الذي صدر سنة ١٩٧٨ ميلادية أما «مرشد مراجعة الجامعات والكليات» فهو

ينص على معالجة هذه التعهدات وفقاً للفقرة التالية :

«يجب الإفصاح عن التعهدات الممنوحة في شكل ملاحظات إذا لم تثبت في نطاق القوائم المالية. ويجب أن تفصح هذه الملاحظات عن إجمالي المبالغ طبقاً للفترات الزمنية المتوقع تحصيل التعهدات فيها. . . . وإذا تم إثبات التعهدات في القوائم المالية، يجب المحاسبة عنها وفقاً لصافي القيمة القابلة للتحقق».

والجدير بالذكر أنه لا يوجد هناك سبب واضح يبرر عدم إثبات التعهدات محاسبياً في حسابي التعهدات تحت التحصيل والدعم. ويعتقد المؤلف أن استخدام الملاحظات في القوائم المالية في هذه الحالة غير ملائم.

ولتوضيح المحاسبة عن التعهدات، نفترض أن إحدى الجمعيات الخيرية حصلت على تعهدات، نتيجة لحملة التبرعات التي قامت بها، جملتها ٢٠٠ ٠٠٠ ريال. وتقدر الجمعية، استناداً إلى خبرتها السابقة، بأن ١٥٪ من هذه التعهدات تعتبر ديون مشكوك في تحصيلها. وبناء على ذلك نوضح في القيدتين التاليين كيفية معالجة هذه التعهدات:

٢٠٠ ٠٠٠ التعهدات تحت التحصيل

٢٠٠ ٠٠٠ دعم المساهمات

إثبات حصول الجمعية على تعهدات من بعض الأفراد

٣٠ ٠٠٠ التعهدات المشكوك في تحصيلها

٣٠ ٠٠٠ مخصص التعهدات المشكوك في تحصيلها

إثبات مخصص التعهدات المشكوك فيها (٢٠٠ ٠٠٠ ريال × ١٥٪)

هذا ويظهر حساب دعم المساهمات في قائمة النشاط بصافي القيمة - أي بعد استبعاد التعهدات المشكوك في تحصيلها أما حساب التعهدات تحت التحصيل فيظهر في الميزانية العمومية مطروحاً منه مخصص التعهدات المشكوك في تحصيلها. وإذا تقرر إعدام بعض التعهدات تسجل في الطرف المدين من حساب مخصص التعهدات المشكوك في تحصيلها وفي الطرف الدائن من حساب التعهدات تحت التحصيل.

الإيرادات من الاستثمار في محفظة الأوراق المالية Revenue From Pooled

Investments: يتوفر لدى الكثير من المنظمات التي لا تستهدف الربح فائض من

التقديرة تستثمره في أوراق مالية. ولتحقيق أكبر قدر من الكفاءة والمرونة في برامج الاستثمار، يتم تجميع موارد الاستثمار المتاحة في أموال التنظيم في محفظة مالية واحدة وإخضاعها لإدارة واحدة. وإذا تم تجميع استثمارات عدة أموال في محفظة مالية واحدة، يجب وضع معايير موضوعية لتوزيع إيرادات هذه الاستثمارات، وكذلك المكاسب والخسائر على الأموال المساهمة في هذه المحفظة.

ولتوضيح كيفية المحاسبة عن الاستثمارات المالية المشتركة، نفترض أنه في غرة محرم ١٤٠٨ هـ تم تجميع الاستثمارات المتاحة في الأموال الأربعة الموجودة في إحدى الجمعيات الخيرية. وقد كانت بيانات هذه الاستثمارات كما يلي:

الاستثمارات المشتركة بواسطة

تنظيم لا يستهدف الربح في غرة محرم ١٤٠٨

النسبة المئوية للمساهمة	القيمة العادلة الجارية	التكلفة	
٪١٥	١٨ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠	المال غير المقيد
٪١٨	٢١ ٠٠٠	١٥ ٠٠٠	المال المقيد
٪١٧	٢٠ ٤٠٠	١٠ ٠٠٠	مال الأصول الرأسالية
٪٥٠	٦٠ ٠٠٠	٥٥ ٠٠٠	مال وقف أبو المكارم
٪١٠٠	١٢٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠	الجملة

ويلاحظ من الجدول السابق أن نسبة المساهمة لم تحدد على أساس التكلفة، ولكن تم تحديدها على ضوء القيمة العادلة الجارية. وتعتبر القيم العادلة الجارية للاستثمارات المشتركة في غرة محرم بمثابة مؤشر أو مقياس عام في ذلك التاريخ، وهي بذلك تعتبر أكثر ملائمة من التكلفة التاريخية التي تمثل قيم عادلة جارية في تواريخ مختلفة عند الحصول على هذه الاستثمارات من سوق الأوراق المالية.

هذا ويتم توزيع المكاسب المحققة (أو الخسائر) وإيرادات الفوائد والتوزيعات المتولدة من الاستثمارات المشتركة على الأموال الأربعة وفقاً لمساهمة كل مال. فإذا افترضنا على سبيل المثال، أنه خلال سنة ١٤٠٨ بلغت المكاسب المحققة عن هذه الاستثمارات ١٨ ٠٠٠ ريال، وأن الإيرادات المحققة من التوزيعات

والفوائد بلغت ٩٠٠٠ ريال تم توزيعها بين الاستثمارات المشتركة (محفظة الأوراق المالية) للأموال الأربعة وفقاً للجدول التالي:

توزيع إيرادات سنة ١٤٠٨ هـ
من الاستثمارات المشتركة على الأموال المساهمة

النسبة المئوية للمساهمة	المكاسب المحققية	الإيرادات من الفوائد والتوزيعات
١٥٪	٢٧٠٠	١٣٥٠
١٨٪	٣٢٤٠	١٦٢٠
١٧٪	٣٠٦٠	١٥٣٠
٥٠٪	٩٠٠٠	٤٥٠٠
١٠٠٪	١٨٠٠٠	٩٠٠٠

وطبقاً للبيانات التي وردت في الجدول السابق، يسجل في كل مال، من الأموال التي ساهمت في محفظة الأوراق المالية، حصته في المكاسب المحققة وجملةتها ١٨٠٠٠ ريال حيث يجعل حساب الاستثمار مدينياً وحساب المكاسب من بيع الاستثمارات دائناً. ويسجل في كل مال أيضاً حصته من الإيرادات وجملةتها ٩٠٠٠ ريال، حيث يجعل حساب النقدية مدينياً وحساب إيرادات التوزيعات والفوائد، أو حساب رصيد المال دائناً.

وإذا افترضنا أنه في ١٤٠٨/١٢/٣٠ هـ تم إضافة استثمارات مال جديد إلى محفظة الاستثمارات المشتركة، فعندئذ يستلزم الأمر مراجعة وتعديل نسب المساهمة على ضوء القيم العادلة الجارية السائدة في ١٤٠٨/١٢/٣٠. فإذا افترضنا، على سبيل المثال، أنه في ١٤٠٨/١٢/٣٠ هـ تم إضافة استثمارات مال «وقف الخولسى» إلى محفظة الأوراق المالية المشتركة، وكانت تكلفة الاستثمارات المضافة ٣٢٠٠٠ ريال وقيمتها العادلة الجارية ٣٦٠٠٠ ريال. وفي ذلك التاريخ، وقبل إضافة الاستثمارات الجديدة، كانت القيمة العادلة الجارية للاستثمارات المشتركة تبلغ ١٤٤٠٠٠ ريال. وطبقاً لهذه المعلومات يتم تعديل النسبة المئوية لمساهمة الأموال وفقاً للجدول التالي:

تعديل مساهمة الأموال في
الاستثمارات المشتركة في ١٤٠٨/١٢/٣٠ -

	التكلفة		القيمة العادلة النسبة المئوية	
	ريال		الجارية للمساهمة	
المال غير المقيد	٢٢٧٠٠	٢١٦٠٠	١٢٪	
المال المقيد	١٨٢٤٠	٢٥٩٢٠	١٤,٤٪	
مال الأصول الرأسمالية	١٣٠٦٠	٢٤٤٨٠	١٣,٦٪	
مال وقف أبو المكارم	٦٤٠٠٠	٧٢٠٠٠	٤٠٪	
جنه	١١٨٠٠٠	١٤٤٠٠٠		
مال وقف الخولي	٣٢٠٠٠	٣٦٠٠٠	٢٠٪	
الإجمالي	١٥٠٠٠٠	١٨٠٠٠٠	١٠٠٪	

والجدير بالذكر أن المكاسب المحققة (أو الخسائر) والإيرادات من التوزيعات والفوائد التي تتحقق في الفترات التالية يجب أن توزع على الأموال المساهمة وفقاً للنسب المئوية الجديدة. ويتم استخدام هذه النسب حتى تتغير مساهمة الأموال مرة أخرى.

مصرفات المال غير المقيد **Expenses of unrestricted Fund**: تتشابه مصرفات الأموال غير المقيدة مع مصرفات تنظيمات قطاع الأعمال بدرجة كبيرة فهي تأخذ شكل رواتب وأجور، ومهيات، وإيجارات ومياه وكهرباء... إلخ. ومع ذلك، هناك قضية ما زالت موضوعاً للجدل وهي - هل يجب أن يسجل الاستهلاك كمصرف في التنظيمات التي لا تستهدف الربح؟ وعموماً لم يحسم المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA هذه القضية. ولذلك لا يوجد أسلوب متعارف عليه، ففي الوقت الذي ينص فيه «دليل مراجعة المستشفيات» على وجوب تسجيل الاستهلاك كمصرف في كل فترة محاسبية، نجد أن «دليل مراجعة الجامعات والكليات» ينص على أسلوب يختلف وفقاً للفقرة التالية^(١):

«تتضمن نفقات الأموال الجارية كل المصروفات التي تحدد طبقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي المتعارف عليه باستثناء الاستهلاك... فمصروف الاستهلاك المتعلق بالعقارات والمعدات لا يعالج سواء في قائمة إيرادات ونفقات الأموال الجارية أو في قائمة التغيرات في أرصدة الأموال الجارية غير المقيدة. ويرجع السبب في هذه المعالجة إلى أن المحاسبة في هذا النوع من الأموال لا تستهدف قياس الربح، وإنما تستهدف الرقابة على موارد الأموال وكيفية استخدامها، ولذلك تركز التقارير المالية على النفقات والتحويلات بدلاً من مصروفات العمليات. ومع ذلك، يمكن الإفصاح عن الاستهلاك ومجمع الاستهلاك في كل من الميزانية العمومية وقائمة التغيرات في رصيد المال المتعلقان بالمال المستثمر في أصول رأسمالية».

ويعتقد المؤلف أن أنشطة الجامعات والكليات لا تختلف كثيراً عن أنشطة التنظيمات الأخرى التي لا تستهدف الربح، ولذلك فإن الاعتراف بمصروف الاستهلاك بالنسبة لها يعتبر غير ملائم.

الأصول والالتزامات في المال غير المقيد-Assets and Liabilities of Unrestricted Fund

تشابه معظم الأصول والالتزامات في الأموال غير المقيدة بالتنظيمات التي لا تستهدف الربح مع الأصول والالتزامات الجارية الموجودة في تنظيمات قطاع الأعمال. وعموماً تتكون أصول الأموال غير المقيدة من النقدية، والاستثمارات، والمدينون، والمبالغ المستحقة من الأموال الأخرى والمخزون، والمبالغ قصيرة الأجل المدفوعة مقدماً.

وقد جرت العادة في الجامعات والكليات، وكذلك الجمعيات الخيرية على المحاسبة عن الأصول الرأسمالية في مال مستقل، وذلك طبقاً لتوصيات إرشادات المراجعة. أما مرشد المراجعة في المستشفيات فيأخذ اتجاهات مختلفة، حيث ينص على «المحاسبة على الأصول الرأسمالية وما يرتبط بها من التزامات في نطاق الأموال غير المقيدة، لأن المحاسبة عن هذه الأصول في مال مستقل يعني ضمناً وجود قيود على استخدام هذه الأصول».

ويعتقد المؤلفان بأن المحاسبة عن الأصول الرأسمالية في مال مستقل يعتبر أمراً

منطقياً في التنظيمات التي لا تستهدف الربح التي تستخدم أسلوب المحاسبة عن الأموال. فالأصول الرأسمالية، وهي بطبيعتها أصول طويلة الأجل، لا يجب تضمينها في الأموال التي تشتمل بصفة أساسية على أصول سائلة تستخدم في العمليات الجارية.

أما الإلتزامات في الأموال غير المقيدة فهي تشبه الإلتزامات قصيرة الأجل الموجودة في تنظيمات قطاع الأعمال، وهي عادة تتكون من حسابات المدينين، والأذون تحت الدفع، والإيرادات المؤجلة، والمبالغ المستحقة لأموال أخرى.

: Restricted Fund

المال المقيّد

ينشأ في التنظيمات التي لا تستهدف الربح أموال مقيدة للمحاسبة عن الأصول المتاحة التي تخصص للإستخدام في أغراض جارية محددة طبقاً للشروط التي يفرضها مقدمو هذه الأموال. ويعني ذلك أن المال المقيّد في التنظيم الذي لا يستهدف الربح يشبه مال الإيراد المخصص المستخدم في الوحدة الحكومية، لأن الأصول في كلاهما تخصص للإنفاق في أغراض محددة.

وفي مجال المحاسبة بالمستشفيات يوصى دليل المراجعة باستخدام ثلاثة أنواع من الأموال ذات الموارد المقيدة وهي:

- أ - الأموال المخصصة لتمويل عمليات تحقق غرض معين.
- ب - الأموال المخصصة للإضافات الرأسمالية.
- ج - أموال الأوقاف.

وعلى العكس من ذلك توصي إرشادات المراجعة في الجامعات والكليات وكذلك في الجمعيات الخيرية باستخدام الأموال المقيدة في حالة واحدة فقط، وهي عندما تخصص الموارد لتمويل عمليات تستهدف تحقيق غرض معين.

والجدير بالذكر أن موارد الأموال المقيدة لا تستمد من عمليات التنظيم الذي لا يستهدف الربح، وإنما تحصل هذه الأموال على مواردها من عدة مصادر هي:

- أ - المنح والهبات المقيدة التي يقدمها الأفراد والوحدات الحكومية.

ب- الإيرادات المتولدة من الاستثمارات المقيدة.
ج- والمكاسب من بيع استثمارات الأموال المقيدة.
د- ثم الدخل المقيد المتولد من أموال الأوقاف وعادة ما تحول هذه الموارد إلى المال المقيد في الوقت الذي تحدث فيه النفقة وعندئذ يجعل حساب دعم العمليات دائماً إذا كانت النفقة تتعلق بعمليات تحقق غرض معين، أو يجعل حساب رصيد المال دائماً إذا كانت النفقة تتعلق بحياسة أصول رأسمالية.
ولتوضيح ما سبق، نفترض أنه في غرة رجب ١٤٠٧ هـ، قدمت عائلة مبارك منحه قدرها ٥٠.٠٠٠ ريال إلى إحدى المستشفيات التي لا تستهدف الربح، على أن مخصص المبلغ لشراء جهاز أشعة حديث. وفي غرة شعبان ١٤٠٧ هـ دفعت إدارة المستشفى مبلغ ٥١.٢٥٠ ريال ثمناً للجهاز. وعلى ضوء هذه المعلومات نوضح فيما يلي القيود المحاسبية.

القيود في المال المقيد: Restricted Fund:

أ - في غرة رجب ١٤٠٧ هـ. إثبات تسلم منحة نقدية من عائلة مبارك لشراء جهاز حديث للأشعة.

النقدية	٥٠.٠٠٠
رصيد المال	٥٠.٠٠٠

ب- في غرة شعبان ١٤٠٧ هـ. إثبات الالتزام المستحق للمال غير المقيد بقيمة تكلفة جهاز الأشعة الذي تقرر شراؤه طبقاً للمنحة المقدمة من عائلة مبارك.

رصيد المال	٥٠.٠٠٠
المستحق للمال غير المقيد	٥٠.٠٠٠

القيود في المال غير المقيد:

أ - في غرة شعبان ١٤٠٧ هـ. إثبات شراء جهاز جديد للأشعة.

الأصول الرأسمالية	٥١.٢٥٠
النقدية	٥١.٢٥٠

ب- في غرة شعبان ١٤٠٧ هـ. إثبات المبلغ المستحق من المال المقيد لشراء جهاز حديث للأشعة.

المبالغ المستحقة من المال المقيد	٥٠٠٠٠
رصيد المال	٥٠٠٠٠

مال الوقف: Endowment Fund:

يمكن مقارنة مال الوقف في التنظيم الذي لا يستهدف الربح بمال الأمانة غير القابل للإنفاق المستخدم في الوحدة الحكومية الذي سبق أن عرضناه في الفصل الثالث عشر. وعادة ما يستثمر مال الوقف لتوليد إيراد، ويقتصر الإنفاق على الإيراد دون رأس المال. وأحياناً تنص الشروط في بعض الأوقاف على إنفاق رأس المال بعد مرور فترة زمنية معينة، أو عند وقوع حدث معين. وهناك نوع من الأموال يطلق عليه المال شبه الموقوف Quasi-Endowment fund وهو ينشأ عندما تخصص الموارد بمعرفة مجلس إدارة التنظيم وليس بمعرفة أطراف خارجية. وطبقاً لقرارات مجلس الإدارة قد يكون رأس المال شبه الموقوف قابلاً للإنفاق بمعرفة إدارة التنظيم.

وعادة ما يتم التصرف في الإيراد المتولد من الوقف طبقاً للشروط أو التعليمات التي يضعها المانح أو مجلس الإدارة. وإذا لم تكن هناك شروط حول استخدام الإيراد المتولد من الوقف، فيمكن تحويله إلى المال غير المقيد، أو يحول إلى أي مال مقيد طبقاً لما تراه إدارة التنظيم.

مال الوكالة: Agency Fund:

يمكن القول أن مال الوكالة في التنظيم الذي لا يستهدف الربح يماثل مال الوكالة المستخدم في الوحدة الحكومية. فمال الوكالة يستخدم للمحاسبة عن الأصول التي تخص الغير ويحتفظ بها التنظيم على سبيل الولاية أو الوصاية. وعادة ما يتم التصرف في هذه الأصول طبقاً لتعليمات مالكيها. فعلى سبيل المثال، نفترض أن إحدى الجامعات تعمل كوصية على النقدية المتعلقة باتحاد الطلاب، فعندئذ يتم التصرف في هذه النقدية طبقاً لتوجيهات مديرو هذا الاتحاد. وإذا انتهت الفترة

المحاسبية وظل هناك رصيد في حساب النقدية، فيجب أن يفصح عنه في مال الوكالة كالالتزام وليس كرصيد مال لأن الجامعة ليس لها حق في هذا المال.

أموال الدخل المحدد وأموال الدخل المحقق:

Annuity and Life income funds:

١ - مال الدخل السنوي المحدد **Annuity fund**: قد يساهم أحد الأفراد بأصول معينة إلى أحد التنظيمات التي لا تستهدف الربح، على أن يدفع التنظيم إلى فرد معين أو عدة أفراد مبلغ محدد دورياً لفترة زمنية محددة. ويقوم التنظيم بإنشاء مال الدخل السنوي المحدد للمحاسبة عن الأصول التي تخضع لمثل هذا الاتفاق. وعند انتهاء الفترة الزمنية المحددة للمدفوعات الدورية يتم تحويل أصول هذا المال إلى المال غير المقيّد، أو إلى أي مال مقيّد، أو إلى مال الوقف المحدد بمعرفة المانح. ونوضح فيما يلي القيود المحاسبية التي تسجل في مثل هذا المال، حيث نفترض على سبيل المثال، أن عبد الله السليمان أحيل إلى التقاعد، وكبر سنة أصبح غير قادر على إدارة شؤونه المالية. ولذلك أبرم عقداً مع إحدى الكليات التي لا تستهدف الربح تعهد فيه بأن يدفع لهذه الكلية مدخراته وقدرها ٥٠٠٠٠ ريال، على أن تدفع الكلية إلى زوجته مبلغ ٦٠٠٠ ريال سنوياً طوال عمرها. فإذا افترضنا أن هذا الاتفاق تم تنفيذه في غرة محرم ١٤٠٧ هـ فعندئذ تسجل القيود التالية في مال الدخل السنوي المحدد بالكلية التي تسلمت المبلغ:

أ - في غرة محرم ١٤٠٧ هـ: إثبات تسلم مبلغ ٥٠٠٠٠ ريال نقداً من عبدالله السليمان مقابل التعهد بدفع ٦٠٠٠ ريال سنوياً إلى زوجته طوال عمرها. ونوجه النظر أنه تم إثبات القيمة الحالية للالتزام السنوي باستخدام الحسابات الاكتوارية والتنبؤ بعمر الزوجة.

النقدية	٥٠٠٠٠
الإلتزامات السنوية	٣٥٠٠٠
رصيد المال	١٥٠٠٠

ب - في غرة محرم ١٤٠٧ هـ: تسجيل استثمارات بمبلغ ٤٥٠٠٠ ريال، حيث تمت المساهمة بهذا المبلغ في محفظة الأوراق المالية المشتركة.

الاستثمارات	٤٥٠٠٠
التقديرة	٤٥٠٠٠
جـ- في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٧ هـ: إثبات حصة المال في الإيرادات والمكاسب المحققة بمحفظة الأوراق المالية المشتركة.	
التقديرة	١٥٠٠
الاستثمارات	٢٠٠٠
الالتزامات السنوية	٣٥٠٠
د- في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٧ هـ: إثبات دفع الالتزام السنوي.	
الالتزامات السنوية	٦٠٠٠
التقديرة	٦٠٠٠
هـ- في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٧ هـ: تعديل الالتزامات السنوية بناء على المتغيرات التي تطرأ على الحسابات الإكتوارية - مثال تعديل العمر المتوقع لحياة الزوجة.	
رصيد المال	١٠٠٠
الالتزامات السنوية	١٠٠٠

ويلاحظ من القيد(ح) أن حساب الالتزامات السنوية جعل دائناً بحصة المال من إيرادات ومكاسب الإستثمارات المشتركة. ويعد هذا الإجراء ضرورياً لأن الالتزامات تم تسجيلها بالقيمة الحالية وفقاً للحسابات الأكتوارية.

٢- مال الدخل المحقق Life Income fund: يستخدم هذا المال للمحاسبة عن المدفوعات التي يتعهد التنظيم بدفعها إلى شخص معين أو عدة أشخاص طوال عمرهم. وفي هذا المال يدفع الدخل المحقق فقط إلى المستفيد أو المستفيدين. ويعني ذلك، أن المدفوعات السنوية في هذا المال سوف تتغير من فترة محاسبية إلى أخرى، أما المدفوعات في مال الدخل السنوي المحدد تكون ثابتة سنوياً.

Loan fund

مال الأقراض:

قد ينشأ مال الأقراض في التنظيمات التي لا تستهدف الربح، وغالباً ما يظهر

هذا المال في السجلات المحاسبية الخاصة بالجامعات والكليات. وعادة ما تكون أموال اقراض الطلاب دائرية الحركة Revolving، حيث تستخدم حصيلة القروض القديمة في دفع قروض جديدة. وتظهر القروض تحت التحصيل في ميزانية المال مقومه طبقاً لصافي القيمة القابلة للتحقق، ويحمل رصيد المال بالقروض المشكوك في تحصيلها مباشرة بدلاً من تحميل حسابات المصروفات. وفي نفس الوقت تسجل الفوائد المفروضة على القروض في الجانب الدائن من حساب رصيد المال وفقاً للأساس التقدي بدلاً من تسجيلها في حساب الإيرادات.

مال العقارات والمعدات (مال الأصول الرأسمالية): Plant Fund

سبق أن ذكرنا أن هناك اتساق في المعالجات المحاسبية المتعلقة بالأصول الرأسمالية بين المستشفيات من ناحية والجامعات والكليات والجمعيات الخيرية من ناحية أخرى. وهناك أيضاً عدم اتساق آخر في مكونات الأموال الرأسمالية في الأنواع الثلاثة من المنظمات المشار إليها آنفاً وذلك على النحو التالي:

١ - مال أحلال وتوسعات الأصول الرأسمالية: A plant replacement and Expansion fund: ويعتبر هذا المال تبويب فرعي للأموال المقيدة في المستشفيات. ففي مال أحلال وتوسعات الأصول الرأسمالية بالمستشفيات تسجل النقدية، والاستثمارات، والمبالغ تحت التحصيل التي تخصص بمعرفة مقدمي المنح للإفناق على الأصول الرأسمالية.

٢ - توضح الفقرة التالية كيفية المحاسبة عن الأصول الرأسمالية في الجمعيات الخيرية:

«غالباً ما يستخدم مال الأراضي والمباني والمعدات (والذي يشار إليه بمال الأصول الرأسمالية) لتجميع صافي الاستثمار في الأصول الثابتة والمحاسبة عن الموارد التي لم تنفق والتي تخصص لحياة أو أحلال الأراضي والمباني والمعدات اللازمة لعمليات التنظيم. ويضمن ذلك المال القروض وأي التزامات تتعلق بهذه الأصول. وعندما تستخدم الإصافات الرأسمالية في إنجاز برامج التنظيم وتدعيم خدماته، يتم تمويلها عن طريق موارد المال غير المتيد، وعندئذ يجب أن يحول المال غير المتيد إلى مال الأصول الرأسمالية قيمة هذه الأصول على أن يتم المحاسبة عنها

كإضافة مباشرة إلى رصيد ذلك المال. وإذا حدثت خسائر أو مكاسب رأسمالية نتيجة بيع الأصول الثابتة يجب أن تظهر في حسابات مال الأصول الرأسمالية كعناصر دخل وفي نفس الوقت يجب أن تحول حصيلة بيع الأصول الثابتة إلى المال غير المقيّد، على أن يخفض بها رصيد مال الأصول الرأسمالية مباشرة.

٣- وعلى العكس من النوعين السابقين يأخذ مال الأصول الرأسمالية في الجامعات والكليات شكلاً مختلفاً وفقاً لنص الفقرة التالية:

«تتكون مجموعة الأموال الرأسمالية من:

أ - الأموال الواجب استخدامها في حيازة عقارات ومعدات ولكن لم تنفق حتى تاريخ أعداد القوائم المالية.

ب - مجموعة الأموال التي تحجب لتجديد وأحلال العقارات والمعدات.

جـ - مجموعة الأموال التي تحجب لأعباء خدمة الدين المتعلق بالعقارات والمعدات، سواء أكانت في شكل فوائد أو سداد القروض

د - الأموال المنفقة والمستثمرة فعلاً في العقارات والمعدات.

وأحياناً تلجأ بعض الجامعات والكليات عند إعداد التقارير المالية، إلى تجميع أصول والتزامات المجموعات الفرعية الأربع السابقة، وعندئذ يجب أن يفصح عن رصيد كل مجموعة بصفة مستقلة. هذا، وعندما تحصل الجامعة أو الكلية على موارد مقيّدة في شكل منح لإجراء إضافات رأسمالية، يجب أن تسجل مباشرة في المال المخصص لذلك باعتبارها موارد تحت الإنفاق.

ونلاحظ مما سبق إلى أن هناك تبايناً كبيراً في شكل ومضمون المحاسبة عن الأصول الرأسمالية في المنظمات التي لا تستهدف الربح. ويمكننا القول أن هذا التباين لا تدعمه أية اختلافات نظرية في أهداف المحاسبة في هذه المنظمات.

القوائم المالية في المنظمات التي لا تستهدف الربح:

Financial statement for nonprofit Organization:

تصدر كل المنظمات التي لا تستهدف الربح ميزانية عمومية تتضمن كل

أموال التنظيم، حيث تظهر أصول والتزامات وأرصدة الأموال في شكل أفقي أو رأسي. وتركز مثل هذه الميزانية على التنظيم كوحدة واحدة، بالرغم من أن المساءلة المحاسبية تتم بالنسبة لكل مال بصفة مستقلة.

ولأن هذا النوع من التنظيمات لا يسعى إلى تحقيق الربح فلا توجد أهمية لقائمة الدخل، وبدلاً من ذلك تعد قائمة نشاط statement of activity، وهي تأخذ عنوان مثل «قائمة الإيرادات والمصروفات والدعم والإضافات الرأسمالية»، وتسفر هذه القائمة عن نتيجة تأخذ شكل «زيادة الإيرادات والدعم عن المصروفات». هذا وقد تعد قائمة منفصلة للتغيرات في أرصدة الأموال أو تلحق بقائمة النشاط.

وفي الوقت الذي يوصي فيه دليل مراجعة المستشفيات بإعداد قائمة للتغيرات في المركز المالي للعام الماضي، نجد أن دليلي المراجعة في الجامعات والكليات والجمعيات الخيرية يشيران إلى عدم أهمية مثل هذه القائمة لأن معلوماتها تكون متاحة في القوائم المالية الأخرى. أما تقرير الحالة رقم ١٠ لسنة ١٩٧٨ م فيطالب التنظيمات التي يتم بها إعداد قائمة عن التغيرات في المركز المالي.

تقويم المعايير المحاسبية في التنظيمات التي لا تستهدف الربح:

Appraisal of accounting standards for nonprofit organization

لقد لاحظنا من دراستنا في هذا الفصل عدم اتساق المبادئ المحاسبية التي أوصى بها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين للجامعات والكليات، والمستشفيات، والجمعيات الخيرية، والتنظيمات الاجتماعية الأخرى التي لا تستهدف الربح. ومن المحتمل أن تسفر الجهود التي تبذلها اللجان المختلفة عن وضع مجموعة موحدة من المبادئ المحاسبية حتى تقضي على التناقض وعدم الاتساق الموجود في هذا المجال. ونعتقد أن مجلس معايير المحاسبة المالية FASB يدرس هذا الموضوع بعناية، وأنه يسعى إلى إصدار معايير محاسبية موحدة في التنظيمات التي لا تستهدف الربح استناداً إلى دراسته عن أهداف التقارير المالية في هذه التنظيمات التي جاءت ضمن دراسته رقم (٤) عن مفاهيم المحاسبة المالية.

أسئلة وتمارين وحالات ومشاكل

أولاً: الأسئلة:

- (١) ما المقصود بتنظيم لا يستهدف الربح؟
- (٢) إذكر أربعة أنواع من المنظمات التي لا تستهدف الربح في الولايات المتحدة.
- (٣) ما الدور الذي لعبته إرشادات المراجعة الموضوعية بمعرفة المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في إرساء مبادئ محاسبية للمنظمات التي لا تستهدف الربح؟ إشرح.
- (٤) ما الخصائص الثلاث للمنظمات التي لا تستهدف الربح التي تتشابه مع خصائص الوحدات الحكومية؟
- (٥) ما خصائص المنظمات التي لا تستهدف الربح التي تتشابه مع خصائص قطاع الأعمال؟
- (٦) عرف الاصطلاحات التالية المطبقة في المنظمات التي لا تستهدف الربح:
 - أ - رصيد المال المخصص.
 - ب - التعهدات.
 - ج - محفظة الاستثمارات المشتركة.
 - د - مال الوقف المشروط.

هـ- السداد بمعرفة طرف ثالث.

(٧) فرق بين مال القسط الدوري الثابت، وبين مال الدخل المحقق مدى الحياة لتنظيم لا يستهدف الربح.

(٨) يوجد العديد من المتناقضات في تطبيق المبادئ المحاسبية على بعض العناصر المتشابهة وذلك في إرشادات المراجعة التي وضعها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين للتنظيمات التي لا تستهدف الربح، حدد ثلاث من هذه المتناقضات.

(٩) تقوم بعض المستشفيات والجامعات غالباً بإلغاء أو تخفيض إيراداتها المحملة على المرضى والطلاب الفقراء. كيف تتم المحاسبة عن التخفيضات هذه في كل من نوعي التنظيمات التي لا تستهدف الربح؟ اشرح.

(١٠) أ- هل يجب على تنظيم لا يستهدف الربح أن يسجل المواد والمهمات الممنوحة له في سجلاته المحاسبية؟ اشرح.

ب- هل يجب على تنظيم لا يستهدف الربح أن يسجل الخدمات المؤداة له بالمجان في سجلاته المحاسبية؟ اشرح.

(١١) أذكر القوائم المالية التي يصدرها مستشفى خيرى.

(١٢) كيف يختلف الدعم والإضافات الرأسالية عن الإيراد لتنظيم لا يستهدف الربح؟ اشرح.

(١٣) لماذا لا توجد حاجة لإستهلاك الأصول الثابتة في تنظيم لا يستهدف الربح، طبقاً لتقرير الحالة رقم (١٠) لسنة ١٩٧٨ م الخاص بالمبادئ المحاسبية وإعداد التقارير لبعض التنظيمات التي لا تستهدف الربح؟

ثانياً: التمارين :

التمرين الأول:

حدد أفضل إجابة عن كل سؤال من الأسئلة ذات الاختيار المتعدد التالية:

(١) الأساس المحاسبي المستخدم بواسطة التنظيمات التي لا تستهدف الربح هو:

- أ - الأساس النقدي .
 ب - أساس الاستحقاق المعدل .
 ج - أساس الاستحقاق .
 د - الأساس النقدي المعدل .
- (٢) يتم المحاسبة عن الفوائد في مال أقراض الطلبة في إحدى الجامعات باستخدام:
 أ - أساس الاستحقاق المعدل .
 ب - أساس الاستحقاق .
 ج - الأساس النقدي .
 د - أساس آخر هو
- (٣) أي المقبوضات التالية تسجل في المال المقيّد في السجلات المحاسبية لإحدى الجامعات؟
 أ - الرسوم التعليمية .
 ب - رسوم المختبرات .
 ج - رسوم الإسكان .
 د - لا شيء مما سبق .
- (٤) أي من الأموال التالية الخاصة بتنظيم خيرى للرعاية الصحية والرفاهة الاجتماعية ليس له مال مشابه في المحاسبة الحكومية؟
 أ - المال الجاري غير المقد .
 ب - مال الأراضي والمباني والمعدات .
 ج - مال الوكالة .
 د - مال الوقف .
- (٥) تسلم تنظيم خيرى للرعاية الصحية والرفاهة الاجتماعية تعهداً من أحد الأشخاص لمنحه في سنة ١٤٠١ هـ، محدداً به استخدام المبلغ التعهد به في سنة ١٤٠٣ هـ . وقد دفع المانح قيمة التعهد نقداً في سنة ١٤٠٢ هـ . وعليه فيجب المحاسبة عن هذا التعهد:

- أ - بإظهارها في الميزانية العمومية كمبالغ دائنة مؤجلة في نهاية عام ١٤٠١ هـ وعام ١٤٠٢ هـ، وكدعم في سنة ١٤٠٣ هـ.
- ب - بإظهارها في الميزانية العمومية كمبالغ دائنة مؤجلة في نهاية عام ١٤٠١ هـ وكدعم في سنة ١٤٠٢ هـ.
- ج - كدعم في سنة ١٤٠١ هـ.
- د - كدعم في سنة ١٤٠٢ هـ دون أن تظهر مبالغ دائنة مؤجلة في الميزانية العمومية في نهاية سنة ١٤٠١ هـ.
- (٦) يعتبر حساب المسموحات الخيرية بدفتر أستاذ مستشفى لا يستهدف الربح:
- أ - حساب مقابل الأصل.
- ب - حساب مصروف.
- ج - حساب مقابل الإيراد.
- د - حساب خسارة.

التمرين الثاني:

لغت إنساهك قيد اليومية التالي في المال غير المقيد في أثناء عملية فحصك لبقوائم المائدة لمستشفى الوفاء الخيري، تنظيم لا يستهدف الربح، عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من ربيع الأول ١٤٠٦ هـ:

٢٠٠	المحرون
٢٠٠	القديّة

لتسجيل شراء ومستلزمات وعقاقير طبية من إحدى الشركات بتكلفة رمزية. وتبلغ القيمة العادلة الجارية هذه العناصر ٦٤٠٠ ريال.

المطلوب:

إجراء قيد اليومية اللازم لتصحيح السجلات المحاسبية للمال غير المقيد لمستشفى الوفاء الخيري.

التمرين الثالث:

قدم عدد من المدرسين خلال شهر شوال سنة ١٤٠٨ هـ بعض خدماتهم بدون مقابل لمدرسة الإيمان الابتدائية الخاصة، تنظيم لا يستهدف الربح، وتبلغ إجمالى الرواتب التى تدفعها المدرسة للحصول على هذه الخدمات ٣٤٠٠ ريال.

وبلغت تكلفة الوجبات الخفيفة التي قدمت لهؤلاء المدرسين عن طريق مقصف المدرسة خلال شهر شوال سنة ١٤٠٨ هـ ١٨٠ ريال، وتخضع الخدمات المقدمة من المدرسين لخصائص الخدمات الممنوحة الواردة بتقرير الحالة رقم (١٠) لسنة ١٩٧٨ م، «المبايء المحاسبية وإعداد التقارير لبعض التنظيمات التي لا تستهدف الربح».

المطلوب:

إجراء قيد يومية في المال غير المقيّد لمدرسة الإيمان لتسجيل الخدمات الممنوحة هذه المدرسة خلال شهر شوال ١٤٠٨ هـ، مع إهمال ضرائب الدخل.

التمرين الرابع:

تشتمل سجلات إيرادات خدمات مرضى مستشفى الطوائف الخيري عن شهر رمضان ١٤٠٦ هـ على الآتي:

١٦ ٥٠٠ ريال	المبالغ الواجب تحصيلها من اتحاد رعاية المرضى الفقراء
٣٢ ٠٠٠	المسموحات الخيرية للمرضى الفقراء
١٨ ٥٠٠	التسويات التعاقدية الممنوحة لمرضى الرعاية المركزة
٢٢٥ ٠٠٠	إجمالي إيرادات الخدمات الصحية (قبل الاعتراف بالمسموحات الخيرية والتسويات التعاقدية)

المطلوب

إجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل ما سبق في السجلات المحاسبية لمستشفى الطوائف الخيري عن شهر رمضان ١٤٠٦ هـ.

التمرين الخامس:

كانت محطة الاستثمار المشتركة لثلاثة أموال خاصة بكلية التربية الأهلية في غرة رجب ١٤٠٥ هـ على النحو التالي:

التكلفة	القيمة العادلة الجارية	
٨٠ ٠٠٠ ريال	٩٠ ٠٠٠ ريال	مال مقيّد
١٢٠ ٠٠٠	١٢٦ ٠٠٠	مال شبه وقف
١٥٠ ٠٠٠	١٤٤ ٠٠٠	مال الأقساط الثابتة
<u>٣٥٠ ٠٠٠ ريال</u>	<u>٣٦٠ ٠٠٠ ريال</u>	

وقد قامت الكلية خلال العام المنتهي في ٣٠ من جمادى الآخرة سنة ١٤٠٦ هـ، بإعادة استئجار المكاسب المحققة وقدرها ١٠٠٠٠ ريال، وتسلم توزيعات وفوائد مقدارها ١٨٠٠٠ ريال، والتي ستم من خلال المال غير المقيد.

المطلوب:

إجراء قيود اليومية في ٣٠ من جمادى الآخرة سنة ١٤٠٦ هـ في الأموال الثلاثة للكلية لكي تعكس نتائج عمليات الاستثمارات المشتركة خلال العام المالي ١٤٠٦ هـ. لا تستخدم حسابات المستحق من المال غير المقيد.

التمرين السادس:

اكتشفت قيود اليومية التالية في المال المقيد لمركز صحي الشفاء، تنظيم لا يستهدف الربح، في أثناء عملية فحصك لقوائمه المالية:

المستحق من المال غير المقيد	١٠٠٠٠
رصيد المال	١٠٠٠٠
لإثبات تصريح مجلس الإدارة بالموارد المالية الواجب إنفاقها على المعدات الطبية.	
معدات طبية	٩٥٠٠
حسابات الدائنين	٩٥٠٠
لإثبات استلام فاتورة المعدات الطبية	
ولم تجرى أية قيود ترتبط بأي نوع من الأموال الأخرى.	

المطلوب:

إجراء قيود التسوية اللازمة في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠١ هـ عن كافة أموال المركز الصحي التي تأثرت بهذه العملية.

التمرين السابع:

فيما يلي بعض الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية لمستشفى حائل الخيري والتي

أعدھا المراقب المالي للمستشفى عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من جمادى الآخرة سنة ١٤٠٣ هـ.

- ١ - تثبت تعهدات المساهمات عندما يتم استلام النقدية.
- ٢ - التعهدات: تعهدات تحت التحصيل غير مقيدة، المتسلم منها والمحصل خلال العام المالي المنتهي في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٣ هـ كان على النحو التالي:

٥٠ ٠٠٠	ريال: تعهدات تحت التحصيل في غرة رجب ١٤٠٢ هـ (١٠٪ مشكوك في تحصيلها)
٣٠٠ ٠٠٠	ريال: تعهدات جديدة تم استلامها خلال العام المنتهي في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٣ هـ.
١٥ ٠٠٠	ريال: تعهدات تحت التحصيل، في غرة رجب ١٤٠٢ هـ، لم يتمكن من تحصيلها خلال العام.
٢٧٥ ٠٠٠	ريال: التعهدات المحصلة نقداً خلال العام المنتهي في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٣ هـ.
٦٠ ٠٠٠	ريال: تعهدات تحت التحصيل في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٣ هـ (١٢٪ مشكوك في تحصيلها).

وتستحق كافة التعهدات خلال ستة أشهر من تاريخها، ويتم تسجيل دعم التعهدات في المال غير المقيّد.

بافتراض أنك ستقوم بمراجعة القوائم المالية للمستشفى عن السنة المنتهية في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٣ هـ. ما قيد التسوية اللازم للمال غير المقيّد لمستشفى حائل في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٣ هـ.

ثالثاً - الحالات:

الحالة الأولى:

دارت المناقشة التالية خلال اجتماع لمجلس إدارة «دار رعاية الطفولة» بعنيزة،

تنظيم لا يستهدف الربح، في ٢٠ من جمادى الآخرة ١٤١٠ هـ:

رئيس مجلس الإدارة: الآن نستمع للتقرير السنوي من المراقب المالي.

المراقب المالي : كانت الإعانات والمساهمات غير المقيدة مرتفعة في كافة الأوقاف. ولذلك زادت إيرادات المال غير المقيّد عن مصروفاته بمبلغ ١٠٠ ٠٠٠ ريال حتى نهاية العام في ٣٠ من جمادى الآخرة.

رئيس مجلس الإدارة : هذا مبلغ كبير جداً ويدل على أن لدينا مال ناجح، وسوف يرتفع أكثر في العام التالي. وإني اقترح تحويل مبلغ ٨٠ ٠٠٠ ريال من المساهمات غير المقيدة إلى المال المقيّد.

أحد أعضاء مجلس أويد الإقتراح.

الإدارة :

عضو آخر وأنا كذلك.

رئيس المجلس : كلنا نقول موافقين إذا كان الاقتراح محل ثقتكم.

جميع الأعضاء : موافقون.

رئيس المجلس : يوجه رئيس مجلس الإدارة إلى المراقب المالي مسئولية إعداد قيود اليومية اللازمة للمال غير المقيّد والمال المقيّد.

المطلوب:

هل توافق على القرار الذي اتخذته مجلس إدارة «دار رعاية الطفولة»؟ إشرح.

الحالة الثانية:

يقترح المراقب المالي لمستشفى الشفاء، تنظيم لا يستهدف الربح، وضع قيمة حسابات العملاء المشكوك في تحصيلها كمصروف في قائمة النشاط للمال غير المقيّد للمستشفى. وبوصفك مراجعاً مستقلاً للمستشفى فقد عارضت هذه المعالجة. ولقد لفت الانتباه إلى أن متطلبات «مرشد مراجعة المستشفيات» تقضي بخضم

الديون المشكوك في تحصيلها من إجمالي إيرادات الخدمات الصحية في قائمة النشاط للمال غير المقيد للمستشفى . وقد رد المراقب المالي بأن هناك تعارضاً بين ذلك وبين إرشادات المراجعة التي وضعها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين للتنظيمات التي لا تستهدف الربح ، حيث أنه أعطى بعض الحرية لمديري التنظيمات التي لا تستهدف الربح في التقرير عن نتائج عمليات التنظيم بنفس الأساس المستخدم في قطاع الأعمال .

المطلوب :

ما ردك على المراقب المالي للمستشفى ؟ على أن يكون مزيداً برأي نظرية المحاسبة للتنظيمات التي لا تستهدف الربح .

الحالة الثالثة :

تختلف بعض خصائص التنظيمات الخيرية للرعاية الصحية والرفاهية الاجتماعية عن خصائص الوحدات الحكومية . فعلى سبيل المثال ، تحصل التنظيمات الخيرية على الدعم اللازم لتشغيلها بصفة أساسية عن طريق المساهمات الخيرية ، بينما تحصل الوحدات الحكومية على إيراداتها من الضرائب والخدمات .

المطلوب :

أ - اشرح مفهوم المحاسبة عن الأموال وناقش ما إذا كان استخدامه يتسق مع مفهوم الوحدة المحاسبية التي تعتبر وحدة اقتصادية تتحكم في مواردها وتكون مسئولة عن تعهداتها والتزاماتها والتأثير في النشاط الإقتصادي .

ب - فرق بين أساس الاستحقاق وأساس الاستحقاق المعدل في المحاسبة ، ثم وضح أي الأساسين يجب استخدامه في تنظيم خيري للرعاية الصحية أو الرفاهية الاجتماعية .

جـ - ناقش كيف تختلف الطرق المستخدمة للمحاسبة عن الأصول الثابتة في التنظيمات الخيرية للصحة والرفاهية الاجتماعية عنها في الوحدات الحكومية .

الحالة الرابعة:

سألك مجلس إدارة مركز الأوصياء بالكرنك، تنظيم لا يستهدف الربح، بوصفك المراجع القانوني له حضور اجتماع المجلس والمشاركة في مناقشة الاقتراح الخاص بإنشاء مال أو أكثر من أموال الوقف. وقد وجه لك الأعضاء العديد من الأسئلة خلال الاجتماع، والتي كان من بينها:

- (١) هل إيرادات مال الوقف تكون قابلة للإتفاق فقط على العمليات الجارية؟.
- (٢) تحت أي الحالات، إن وجد، يكون إنفاق رأس مال الوقف باختيار مجلس الإدارة؟.
- (٣) هل يجب إنشاء مجموعة مستقلة من السجلات المحاسبية لكل مال وقف أو يجب المحاسبة عن كافة عمليات أموال الوقف في المال المقيّد؟.

المطلوب:

إعداد الرد المناسب عن كل سؤال من الأسئلة السابقة.

رابعاً - المشاكل:

المشكلة الأولى:

فيما يلي التكلفة والقيمة العادلة الجارية لعناصر محفظة الاستثمارات المشتركة لتنظيم لا يستهدف الربح، وذلك في غرة رجب ١٤٠٦ هـ.

القيمة العادلة الجارية	التكلفة	
٥٩ ٤٠٠ ريال	٥٠ ٠٠٠ ريال	المال غير المقيّد
١٦ ٢٠٠	٢٠ ٠٠٠	المال المقيّد
٨٩ ١٠٠	٨٠ ٠٠٠	مال الأصول الثابتة
		مال الدخل المحقّق
١٠٥ ٣٠٠	١٠٠ ٠٠٠	مدى الحياة للجرمي
٢٧٠ ٠٠٠ ريال	٢٥٠ ٠٠٠ ريال	الإجمالي

وقد قامت محفظة الاستثمارات المشتركة، يتم إدارتها بمعرفة المال غير المقيد، خلال الأشهر الستة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ، بإعادة استثمار المكاسب المحققة ومقدارها ١٥٠٠٠ ريال، وتسلم توزيعات نقدية وفوائد مقدارها ٢٥٠٠٠ ريال، والتي وزعت بنسبة مشاركة الأموال المختلفة. وقد انسحب المال المقيد من محفظة الاستثمارات المشتركة في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ، وأعطى أوراقاً مالية بما يعادل نصيبه في محفظة الاستثمارات المشتركة في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ، والتي كانت قيمتها العادلة الجارية في ذلك التاريخ ٣٠٠٠٠٠ ريال. وقد دخل مال وقف الجوهري في محفظة الاستثمارات المشتركة لهذا التنظيم في الثاني من محرم ١٤٠٧ هـ باستثمارات تكلفتها ٧٠٠٠٠ ريال، وقيمتها العادلة الجارية ٧٨٠٠٠ ريال. وقد أعادت محفظة الاستثمارات المشتركة خلال الأشهر الستة المنتهية في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٧ هـ، استثمار المكاسب المحققة ومقدارها ٤٠٠٠٠ ريال، وتسلمت توزيعات نقدية وفوائد مقدارها ٦٠٠٠٠ ريال والتي وزعت بنسبة مشاركة الأموال.

المطلوب:

- أ - إعداد ورقة عمل خاصة بمحفظة الاستثمارات المشتركة لهذا التنظيم، موضحاً بها الآتي (تقرب كافة النسب لأقرب رقمين عشرين):
 - (١) نسب الملكية الأصلية في غرة رجب ١٤٠٦ هـ.
 - (٢) نسب الملكية المعدلة في ٢ من محرم ١٤٠٧ هـ.
- ب - إجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل العمليات الخاصة بمحفظة الاستثمارات المشتركة في السجلات المحاسبية للمال غير المقيد لهذا التنظيم. استخدم حسابات الأستاذ التالية لإثبات المبالغ التي تخص الأموال الأخرى:
 - ح./ المستحق للمال المقيد، وح./ المستحق لمال الأصول الثابتة، وح./ المستحق لمال الدخل المحقق مدى الحياة للجرمي.

المشكلة الثانية:

فما يلي بعض عمليات المال غير المقيد لمستشفى منى الخيري، تنظيم لا

يستهدف الربح، عن شهر شوال ١٤٠٨ هـ.

(١) بلغ إجمالي إيرادات الخدمات الصحية والتي أعدت عنها فواتير للمرضى ٨٠٠٠٠ ريال. وقد عمل المخصص على أساس ٤٠٠٠ ريال مسموحات خيرية للمرضى الفقراء، من هذا المبلغ ٢٥٠٠ ريال مستحقة من مؤسسة العلوي الخيرية، والتعديلات التعاقدية الممنوحة ٦٠٠٠ ريال، والديون المشكوك في تحصيلها ٨٠٠٠ ريال.

(٢) بلغ إجمالي الخدمات الممنوحة للمستشفى من بعض الممرضات ١٠٠٠٠ ريال تقريباً، وكانت ممثلة في عدم الحصول على رواتب مقابل هذه الخدمات كما بلغت تكلفة الوجبات التي قدمت لهم دون مقابل ٢٠٠ ريال.

(٣) بلغ إجمالي التعهدات التي تستحق خلال ثلاثة أشهر من تاريخها ٥٠٠٠ ريال كما بلغت قيمة التعهدات التي حصلت منها ٣٥٠٠ ريال، وتم عمل غخص للتعهدات المشكوك في تحصيلها من شهر شوال مقدارها ٨٠٠ ريال.

(٤) دفعت القسط الشهري وقدره ٥٠٠ ريال إلى عبيد الحربي والمخصصة منذ ثلاث سنوات بواسطة مساهمة من أحد رجال البر.

(٥) تسلمت وأنفقت ٣٠٠٠ ريال من المال المقيد لحسن الشاعر لشراء معدات جراحية جديدة، حسب تصريح المانع.

المطلوب:

أ - إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات عمليات شهر شوال ١٤٠٨ هـ في المال غير المقيد لمستشفى منى الخيري، رقم كل مجموعة من القيود بما يتفق مع رقم كل مجموعة عمليات.

ب - إجراء قيود اليومية اللازمة للأموال الأخرى لمستشفى منى الخيري والتي أشير إليها من خلال عمليات المال غير المقيد.

المشكلة الثالثة:

فيما يلي الميزانية العمومية للأموال الجارية للجامعة الأهلية بجدة في نهاية العام المالي المنتهي في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٨ هـ.

الجامعة الأهلية بجدة
الميزانية العمومية للأموال الجارية
٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٨ هـ

الأصول	الإلتزامات وأرصدة الأموال
المال غير المقيد:	المال غير المقيد:
٢١٠ ٠٠٠ ريال نقدية	٤٥ ٠٠٠ ريال حسابات الدائنين
حسابات مدنيين عن رسوم	٦٦ ٠٠٠ ريال إيرادات مقدمة
تعليم الطلاب مطروحاً منها	٥١٥ ٠٠٠ ريال رصيد المال
مخصص الديون المشكوك في	
٣٤١ ٠٠٠ تحصيلها وقدره ٩٠٠٠ ريال	٦٢٦ ٠٠٠
٧٥ ٠٠٠ اعتيادات مستحقة من الإمارة	
٦٢٦ ٠٠٠	
المال المقيد:	المال المقيد
٧ ٠٠٠ النقدية	٦٧ ٠٠٠ رصيد المال
٦٠ ٠٠٠ الاستثمارات	
٦٧ ٠٠٠	
٦٩٣ ٠٠٠ ريال الإجمالي	٦٩٣ ٠٠٠ ريال الإجمالي

وفيما يلي العمليات التي حدثت خلال العام المالي المنتهي في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٩ هـ:

(١) حصلت على منحة مقدارها ١٠٠ ٠٠٠ ريال في ٧ من رجب ١٤٠٨ هـ من عبدالله الشايع. وقد اشترط الشايع استخدام نصف هذه المنحة في شراء كتب ومراجع لمكتبة الجامعة، والنصف الآخر للمنح الدراسية. كما اشترط الشايع أن الإيراد الناتج عن مال المنح الدراسية يستخدم بشكل سنوي في إعطاء منحة للطلاب الذي تنطبق عليه شروط هذه المنحة، دون المساس بالبلغ الأصلي المخصص للمنحة. وقد قرر مجلس إدارة الأوصياء في ٢٠ من رجب

١٤٠٨ هـ استشار النقدية المخصصة لمال المنحة (الوقف) في شهادات استشار بأحد البنوك. وقد تم شراء شهادات الاستشار في ٢١ من رجب ١٤٠٨ هـ.

(٢) بلغت إيرادات رسوم التعليم المحصلة من الطلبة للعام المنتهي في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٩ هـ ١٩٠٠٠٠٠ ريال. من هذا المبلغ ٦٦٠٠٠ ريال تم تحصيلها في العام السابق، ومبلغ ١٦٨٦٠٠٠ ريال حصلت خلال العام المنتهي في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٩ هـ، بالإضافة إلى مبلغ ١٥٨٠٠٠ ريال تم تحصيلها نقداً في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٩ هـ، وهي تمثل رسوم التعليم للفصل الدراسي الذي سيبدأ في غرة رجب ١٤٠٩ هـ.

(٣) وقد حصلت الجامعة خلال العام المنتهي في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٩ هـ من حسابات المدينين الموجودة في بداية السنة مبلغ ٣٤٩٠٠٠ ريال. وقد اعتبر الرصيد المتبقي ديناً معدوماً تم تحميله على تخصص الديون المشكوك في تحصيلها. وقد زاد تخصص الديون المشكوك في تحصيلها في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٩ هـ بمبلغ ٣٠٠٠ ريال.

(٤) بلغت الفوائد المكتسبة خلال السنة على رسوم الطلبة المتأخر سدادها ٦٠٠٠ ريال، وقد تم تحصيلها.

(٥) تم خلال السنة تحصيل الاعتمادات المستحقة من الإمارة. وإضافة لذلك فقد خصصت الإمارة اعتماداً غير مقيد للجامعة مقداره ٥٠٠٠٠ ريال. إلا أنه لم يدفع للجامعة حتى ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٩ هـ.

(٦) بلغ إجمالي المنح النقدية غير المقيدة المتسلمة من خريجي الجامعة ٢٥٠٠٠ ريال.

(٧) تم خلال العام بيع استثمارات مال مقيد قيمتها الدفترية ٢١٠٠٠ ريال بمبلغ ٢٦٠٠٠ ريال. كما تم استلام أرباح الاستشار وقيمتها ١٩٠٠ ريال (اجعل رصيد المال دائناً).

(٨) بلغت مصروفات العمليات غير المقيدة خلال العام ١١٧٧٠٠٠ ريال، وتم إثباتها في الدفاتر. إلا أن هناك مبلغ قدره ٥٩٠٠٠ ريال من هذه المصروفات

ظل دون سداد حتى ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٩ هـ.

(٩) تم إنفاق مبلغ ١٣٠٠٠ ريال من النقدية المقيدة في الأغراض المصرح بها، وتم تمويل مبلغ مماثل من رصيد المال إلى إيرادات المال المقيد.

(١٠) تم خلال العام دفع الحسابات الدائنة التي كانت موجودة في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٨ هـ.

(١١) بلغت الفوائد المكتسبة والمحصلة خلال العام عن شهادات الاستثمار المشتراة في البند رقم (١) ٧٠٠٠ ريال. (اجعل رصيد المال دائناً).

المطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات عمليات السنة المنتهية في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٩ هـ. يجب أن تتطابق أرقام قيود اليومية مع أرقام العمليات الموضحة فيها سبق، مع إغفال شرح قيود اليومية.

يجب إعداد ورقة عمل بالشكل التالي:

رقم العملية	الحسابات	المال غير المقيد		المال المقيد		مال الوقف
		مدين	دائن	مدين	دائن	مدين (دائن)

استخدم أسماء الحسابات التالية في إعداد قيود اليومية:

المال غير المقيد

حسابات الدائنين

حسابات مدينين عن رسوم التعليم والأتعاب

مخصص الديون المشكوك في تحصيلها

النقدية

إيرادات مقدمة

مصرفات

إيرادات

اعتمادات مستحقة من الإمارة

المال المقيد:

النقدية

النفقات

رصيد المال

الاستثمارات

الإيرادات

مال الوقف

النقدية

رصيد المال

الاستثمارات

المشكلة الرابعة:

فيا يلي الميزانية العمومية لمستشفى الرياض الخيري في ٣٠ من ذي الحجة

١٤٠٦ هـ.

مستشفى الرياض الخيري
الميزانية العمومية
٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٦ هـ
المال غير المقيد

الأصول		الالتزامات	
أصول متداولة:		التزامات جارية:	
نقدية	ريال ٢٠ ٠٠٠	حسابات دائنين	١٦ ٠٠٠ ريال
حسابات مدينين	٣٧ ٠٠٠	التزامات مستحقة	٦ ٠٠٠
يخصم مخصص ديون مشكوك	٢٢ ٠٠٠ ريال	إجمالي الالتزامات الجارية	(٧ ٠٠٠)
في تحصيلها			
مخزون مهيات	١٤ ٠٠٠		
إجمالي الأصول المتداولة	٦٤ ٠٠٠ ريال	فرض سندات برهن	١٥٠ ٠٠٠
أصول ثابتة:		إجمالي الإلتزامات	١٧٢ ٠٠٠ ريال
أراضي	٣٧٠ ٠٠٠ ريال	رصيد المال:	
مباني	١٧٥٠ ٠٠٠		
يخصم - مجمع الاستهلاك	(٤٣٠ ٠٠٠)	ريال الاستثمار في عقارات ومعدات	٢ ١١٦ ٠٠٠
المعدات	٦٨٠ ٠٠٠	غير مخصص	١٢ ٠٠٠
يخصم - مجمع الاستهلاك	(١٣٤ ٠٠٠)	إجمالي رصيد المال	٢ ١٢٨ ٠٠٠
ريال إجمالي الأصول الثابتة	٢ ٢٣٦ ٠٠٠		
ريال إجمالي الأصول	٢ ٣٠٠ ٠٠٠	ريال إجمالي رصيد المال والالتزامات	٢ ٣٠٠ ٠٠٠

الأموال المقيدة

مال إحتلال وتوسعات العقارات والمعدات

الأصول:		رصيد المال:	
نقدية	٥٣٨٠٠ ريال		
الاستثمارات	٧١ ٢٠٠		
إجمالي الأصول	١٢٥ ٠٠٠	ريال	١٢٥ ٠٠٠

مال الوقف

الأصول:		رصيد المال:	
نقدية	٦ ٠٠٠ ريال		
استثمارات	٢٦٠ ٠٠٠		
إجمالي الأصول	٢٦٦ ٠٠٠ ريال	ريال	٢٦٦ ٠٠٠

وتمت العمليات التالية خلال سنة ١٤٠٧ هـ:

(١) كانت المبالغ الإجمالية التي جعلت حسابات العملاء مدينة بها عن خدمات المستشفى على النحو التالي:

إقامة وتغذية	٧٨٠ ٠٠٠ ريال
خدمات مهنية أخرى	٣٢١ ٠٠٠ ريال
الإجمالي	<u><u>١ ١٠١ ٠٠٠</u></u> ريال

(٢) كانت التخفيضات من إجمالي الإيراد على النحو التالي:

الديون المشكوك في تحصيلها	٣٠ ٠٠٠ ريال
مسموحات خيرية	١٥ ٠٠٠ ريال
إجمالي التخفيضات من إجمالي الإيراد	<u><u>٤٥ ٠٠٠</u></u> ريال

(٣) دفع المال غير المقيّد ١٨ ٠٠٠ ريال لاسترداد بعض السندات بقيمة معادلة لقيمتها الاسمية.

(٤) تسلم المال غير المقيّد خلال العام منح غير مقيّدة مقدارها ٥٠ ٠٠٠ ريال وإيرادات من استثمارات مال الوقف مقدارها ٦٥٠٠ ريال. وقد اختير المال غير المقيّد لاستلام إيرادات استثمارات مال الوقف.

(٥) تم شراء معدات جديدة بتكلفة مقدارها ٢٦ ٠٠٠ ريال. كما تم بيع جهاز أشعة اكس الذي تبلغ تكلفته الأصلية ٢٤ ٠٠٠ ريال، وقيمتة الدفترية ٢٤٠٠ ريال بمبلغ ٥٠٠ ريال.

(٦) تم إصدار أذون دفع مقدارها ١ ١٩١ ٠٠٠ ريال للبنود التالية:

مصرف الخدمات الإدارية	١٢٠ ٠٠٠ ريال
مصرف الفوائد	٩٥ ٠٠٠ ريال
مصرف خدمات عامة	٢٢٥ ٠٠٠ ريال
مصرف خدمات التمريض	٥٢٠ ٠٠٠ ريال

- ١٦٥٠٠٠ ريال مصروف خدمات مهنية أخرى
- ٦٠٠٠٠ ريال مخزون المهمات
- ٦٠٠٠ ريال التزامات مستحقة في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ
- ١١٩١٠٠٠ ريال إجمالي أذون الدفع المصدرة
- (٧) بلغ إجمالي حسابات العملاء المحصلة ٩٨٥٠٠٠ ريال، وحسابات العملاء التي تم إعدامها ١١٠٠٠ ريال.
- (٨) بلغت المدفوعات النقدية لسداد حسابات الدائنين خلال العام ٨٢٥٠٠٠ ريال.
- (٩) تم صرف مهمات تكلفتها ٣٧٠٠٠ ريال لخدمات التمرىض.
- (١٠) كانت الفوائد المكتسبة المستحقة في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٧ هـ على استثمارات مال إحلال وتوسعات العقارات والمعدات ٨٠٠ ريال.
- (١١) كان استهلاك المباني والمعدات على النحو التالي:
- ٤٤٠٠٠ ريال مباني
- ٧٣٠٠٠ ريال معدات
- ١١٧٠٠٠ ريال إجمالي الاستهلاك
- (١٢) كانت هناك فوائد مستحقة على قرض السندات في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٧ هـ مقدارها ٦١٠٠ ريال.

المطلوب:

- إجراء قيود اليومية عن الفترة من غرة محرم ١٤٠٧ هـ وحتى ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٧ هـ واللازمة لإثبات العمليات السابقة (مع إغفال الشرح) في الأموال التالية الخاصة بمستشفى الرياض الخيري:
- المال غير المقيّد.
- مال إحلال وتوسعات العقارات والمعدات.
- مال الوقف.

رقم العملية	الحسابات	المال غير المقيّد	مال إحلّال وتوسّعات العقارات والممتلكات	مال الوقف
		مدين (دائن)	مدين (دائن)	مدين (دائن)

المال غير المقيّد:

المسموحات الخيرية.

مصرف الاستهلاك.

مصرف الخدمات العامة.

مصرف الفوائد.

خسائر التخلص من الأصول الثابتة.

مصرف خدمات التمريض.

مصرف خدمات مهنية أخرى.

إيرادات خدمات المرضى.

ديون مشكوك في تحصيلها.

دعم في شكل منح غير مقيمة.

إيرادات غير مقيدة من مال الوقف.

مال إحلال وتوسعات العقارات والمعدات.

فوائد تحت التحصيل.

المشكلة الخامسة:

قرر مجلس إدارة مستشفى اليرموك الخيري، تنظيم لا يستهدف الربح، والمنتخب حديثاً ما يلي في غرة محرم ١٤٠٨ هـ:

أ - تعديل أرصدة حسابات الأستاذ القائمة وإنشاء ثلاثة أموال مستقلة (المال غير المقيد، ومال وقف العوضى، ومال إحلال الأصول الثابتة).

ب - استثمار رصيد المال لمال وقف العوضى ومبلغ مساوٍ لرصيد حساب مجمع الاستهلاك الخاص بالمال غير المقيد في أوراق مالية.

ج - إمساك السجلات المحاسبية للمستشفى طبقاً لمرشد مراجعة المستشفيات الموضوع بمعرفة المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين.

وقد عهد إليك مجلس الإدارة بمهمة تحديد أرصدة حسابات الأستاذ المناسبة لكل نوع من الأموال. وفيما يلي ميزان المراجعة المستخرج من دفتر الأستاذ في غرة محرم ١٤٠٨ هـ:

مستشفى اليرموك الخيري

ميزان المراجعة

غرة محرم سنة ١٤٠٨ هـ

مدين	دائن
ريال	ريال
٥٠ ٠٠٠	التقدي
١٠٥ ٠٠٠	استثمارات في أذون الخزانة العامة
٤١٧ ٠٠٠	استثمارات في أسهم عادية
٤ ٠٠٠	فوائد تحت التحصيل
٤٠ ٠٠٠	حسابات العملاء
٢٥ ٠٠٠	المخزون

الأراضي	٤٠٧ ٠٠٠	
مباني	٢٤٥ ٠٠٠	
معدات	٢٨٣ ٠٠٠	
مجمع الاستهلاك	٣٧٦ ٠٠٠	
حسابات الدائنين	٧٠ ٠٠٠	
قرض البنك	١٥٠ ٠٠٠	
مال وقف العوضي	١١٩ ٥٠٠	
فائض	٨٦٠ ٥٠٠	
الإجمالي	<u>١ ٥٧٦ ٠٠٠</u>	<u>١ ٥٧٦ ٠٠٠</u>

المعلومات الإضافية:

(١) المبلغ الوارد بالوصية، طبقاً لشروط العوضي، مستثمراً بالكامل في ودیعة لدى الحياة مضمونة بعقارات وأوراق مالية حكومية، ويستخدم الإيراد الناتج عنها في دفع المصروفات الجارية.

(٢) يتكون رصيد حساب مال وقف العوضي من الآتي:

- ٨١ ٥٠٠ ريال : النقدية المتسلمة بوصية من العوضي في سنة ١٣١١ هـ.
- ٢٣ ٥٠٠ : صافي المكاسب المحققة من سنة ١٣٦٦ هـ وحتى سنة ١٣٩٩ هـ، من بيع عقار كان قد تم شراؤه من مرتين توقف عن السداد.
- ١٤ ٥٠٠ : الإيراد المتسلم من سنة ١٤١٠ هـ وحتى سنة ١٤٠٧ هـ من الاستثمارات في أذن الخزنة العامة.
- ١١٩ ٥٠٠ ريال الرصيد في غرة محرم ١٤٠٨ هـ.

(٣) يتكون رصيد حساب الأراضي من الآتي:

- ١٥ ٠٠٠ ريال : كانت قيمة الأراضي في سنة ١٣٣٠ هـ مبلغ ١٠ ٠٠٠ ريال، والمباني مبلغ ٥٠٠٠ ريال، والتي كانت ممنوحة في ذلك التاريخ (تم هدم المباني سنة ١٣٥٠ هـ).

٣٨٠ ٠٠٠ : زيادة قيمة الأراضي بناء على سياسات صدرت سنة

١٣٦٧ هـ وكانت الزيادة حقيقية.

١٢ ٠٠٠ تكاليف تحسين وتزوين الأرض بزراعتها بالأشجار.

٤٠٧ ٠٠٠ ريال الرصيد في غرة محرم ١٤٠٨ هـ.

(٤) يتكون رصيد حساب المباني من الآتي:

٣٠٠ ٠٠٠ ريال تكلفة المبنى الحالي للمستشفى والذي تم في غرة

محرم ١٣٦٧ هـ، عندما بدأ المستشفى علمياته.

(١٠٠ ٠٠٠) تسوية لإثبات القيمة المقدرة للمباني في سنة ١٣٧٧ هـ

٤٥ ٠٠٠ تكلفة إنشاء مصعد في محرم سنة ١٣٩٣ هـ.

٢٤٥ ٠٠٠ ريال الرصيد في غرة محرم ١٤٠٨ هـ

ويبلغ العمر الاقتصادي لمبنى المستشفى وللمصعد عندما كانا جديدين

٥٠ سنة، و ٢٠ سنة على التوالي وبدون قيمة تخريدية.

(٥) كان المخزون من معدات المستشفى في غرة محرم ١٤٠٨ هـ متفقاً مع رصيد

حساب المعدات بالدفاتر. وكان حساب مجمع الاستهلاك في غرة محرم

١٤٠٨ هـ يشتمل على مبلغ ١٥٨ ٢٥٠ ريالاً يخص المعدات، وكان قد صدق

من مجلس إدارة المستشفى على صحة هذا المبلغ. وقد تم حساب كافة

مصرفات الاستهلاك طبقاً لطريقة القسط الثابت وبدون قيمة تخريدية.

(٦) تم الحصول على قرض البنك لتمويل عملية شراء معدات جديدة لغرفة

العمليات وذلك في سنة ١٤٠٤ هـ. وقد دفعت الفوائد المستحقة عن هذا

القرض حتى ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٧ هـ.

المطلوب:

إعداد ورقة عمل لمستشفى اليرموك الخيري، لإعداد التسيويات اللازمة

لإعادة تحديد أرصدة حسابات الأستاذ ولتوزيع الأرصدة المعدلة لإنشاء حسابات

الأموال المطلوبة. غير مطلوب إعداد قيود يومية بشكل رسمي، إلا أنه يجب شرح

كل تسوية قمت بها (مؤيدة بالعمليات الحسابية التي قمت بها) وذلك أسفل ورقة

العمل. وفيما يلي رؤوس الأعمدة المقترح استخدامها:

- ميزان المراجعة قبل التسويات.
- التسويات.
- ميزان المراجعة بعد التسويات.
- المال غير المقيد.
- مال وقف العوضى.
- مال إحلال العقارات والمعدات.

المشكلة السادسة :

تخلى محاسب مدرسة السلام الأهلية، تنظيم لا يستهدف الربح، عن منصبه في غرة ربيع الأول ١٤٠٨ هـ بعد إعداده لميزان المراجعة وتحليل عنصر النقدية في ٣٠ من صفر ١٤٠٨ هـ على النحو التالي:

مدرسة السلام الأهلية
ميزان المراجعة
٣٠ من صفر سنة ١٤٠٨ هـ

البنود المدينة	ريال
نقدية للعمليات الجارية العامة	٢٥٨٠٠٠
نقدية للاستخدامات الجارية المقيدة	٣٠٩٠٠
أسهم عادية ممنوحة من النوشان	٩١٠٠٠
سندات ممنوحة من الجديعي	١٥٠٠٠٠
أراضي	٢٢٠٠٠
مباني	٣٣٠٠٠
مصرفات العمليات الجارية العامة	٣٨٠٠٠
مصرفات تجديد المدرسة	٤١٠٠
إجمالي البنود المدينة	<u>٦٢٧٠٠٠</u>
البنود الدائنة	
ورقة دفع برهن العقارات	٣٠٠٠٠
الدعم من المنح للعمليات العامة	٢١٠٠٠٠

الدعم من المنح للإستخدامات المقيدة	ريال	١٩٦٠٠٠
رسوم الطلاب	ريال	٣١٠٠٠
فائض	ريال	١٦٠٠٠٠
إجمالي البنود الدائنة	ريال	<u>٦٢٧٠٠٠</u>

مدرسة السلام الأهلية

تحليل التقديرة عن

الستة أشهر المنتهية في ٣٠ من صفر ١٤٠٨ هـ

نقدية للعمليات الجارية العامة	ريال	ريال
الرصيد في غرة رمضان ١٤٠٨ هـ		٨٠٠٠٠
يضاف: رسوم الطلاب	٣١٠٠٠	
منحة من الجددان	<u>٢١٠٠٠٠</u>	
		٢٤١٠٠٠
جمله فرعية		<u>٣٢١٠٠٠</u>
يخصم: عمليات جارية عامة		
مصروفات	٣٨٠٠٠	
مدفوعات عن الأراضي والمباني	<u>٢٥٠٠٠</u>	
		<u>٦٣٠٠٠</u>
		٢٥٨٠٠٠
نقدية للاستخدامات الجارية المقيدة		
هبات من الشئني لتجديد المدرسة		٣٥٠٠٠
يخصم: مصروفات تجديد المدرسة		<u>٤١٠٠</u>
		٣٠٩٠٠
رصيد التقديرة في ٣٠ من صفر ١٤٠٨ هـ		<u>٢٨٨٩٠٠</u>

وقد عهد إليك تحديد أرصدة حسابات الأستاذ المناسبة للمدرسة كما تظهر في ٣٠ من شعبان ١٤٠٨ هـ، تاريخ إقفال العام الأول للمدرسة. وقد أفصحت علمية الفحص التي قمت بها عن المعلومات التالية:

(١) منح النوشان في غرة رمضان ١٤٠٧ هـ ١٠٠٠ سهم من الأسهم العادية لشركة سيفاف، وكانت القيمة العادلة الجارية للسهم في تاريخ المنحة ٩١ ريالاً. وتقضي شروط المنحة بالاحتفاظ بالأسهم وأي توزيعات نقدية عنها دون مساس حتى يحدد مجلس إدارة المدرسة تاريخاً معيناً لبيع هذا الأصل واستخدام الناتج عنه في مساعدة مدير المدرسة في الحصول على سكن خاص به. ولم تحتفظ المدرسة بأي حصة مالية للسكن.

(٢) منح الجديعي في غرة رمضان ١٤٠٧ هـ سندات بمعدل فائدة ١٢٪ وبقيمة إسمية مقدارها ١٥٠٠٠٠ ريال وهي تعادل القيمة العادلة الجارية في تاريخ المنحة. على أن يتم دفع قسط سنوي قدره ١٢٥٠٠ ريال إلى المانح خلال فترة حياته. وعقب وفاة المانح يستخدم هذا المال في إنشاء مقصف للمدرسة. وقد بلغت القيمة الحالية للأقساط في ٣٠ من شعبان ١٤٠٨ هـ وفقاً للتقويم الإكتواري ١٤٣ ١٢٢ ريالاً.

(٣) لم تسجل أي عمليات أخرى في السجلات المحاسبية للمدرسة منذ ٣٠ صفر ١٤٠٨ هـ. وقد قام أحد موظفي المدرسة بإعداد التحليل التالي لحساب النقدية عن الفترة من غرة ربيع الأول وحتى ٣٠ من شعبان سنة ١٤٠٨ هـ.

٢٨٨ ٩٠٠ ريال الرصيد في غرة ربيع الأول ١٤٠٨ هـ

١٤٠٠٠ ريال	يخصم: مصروفات عمليات جارية عامة
٤٧٠٠٠	شراء معدات
٦١٠٠٠ ريال	
٨٠٠٠	يخصم: رسوم الطلاب
٥٣٠٠٠ ريال	صافي المصروفات
٩١ ٢٠٠ ريال	المسدد من قيمة السكن الخاص بمدير المدرسة
٩٠ ٦٠٠	يخصم: بيع ١٠٠ سهم من أسهم شركة سيفاف
٦٠٠	
٥٣ ٦٠٠	
٢٣٥ ٣٠٠ ريال	جملة فرعية
١٨ ٨٠٠	يضاف: فوائد السندات

يخصم: القسط السنوي للجديمي	١٢٥٠٠	٥٥٠٠
الرصيد في ٣٠ من شعبان ١٤٠٨ هـ		٢٤٠٨٠٠ ريال

المطلوب:

إعداد ورقة عمل لمدرسة السلام الأهلية مبيناً بها ميزان المراجعة في ٣٠ من صفر ١٤٠٨ هـ، قيود التسوية، قيود العمليات من غرة ربيع الأول وحتى ٣٠ من شعبان ١٤٠٨ هـ، وتوزيع الأرصدة بين الأموال المناسبة.

نوصي باستخدام رؤوس الأعمدة التالية:

ميزان المراجعة قبل التسويات في ٣٠ صفر ١٤٠٨ هـ.

التسويات والعمليات - مدين.

التسويات والعمليات - دائن.

ميزان المراجعة بعد التسويات في ٣٠ من شعبان ١٤٠٨ هـ.

المال الجاري غير المقيّد.

المال الجاري المقيّد.

مال الأقساط الدورية للجديمي.

مال العقارات والمعدات - الاستثمار في عقارات ومعدات.

غير مطلوب إعداد قيود يومية بالشكل المألوف، إلا أنه يجب شرح كل تسوية وكل عملية (متضمنةً كافة العمليات الحسابية المؤيدة له) أسفل ورقة العمل. مع تجاهل الفوائد المستحقة على ورقة الدفع برهن العقارات.

القسم الرابع **موضوعات أخرى** **في المحاسبة**

الفصل الخامس عشر : محاسبة عن الشركات متعددة
الجنسية .

الفصل السادس عشر : التقارير المحاسبية القطاعية
والدورية

الفصل السابع عشر : البيع بالتقسيط وبضاعة الأمانة

القسم الرابع

موضوعات أخرى في المحاسبة المالية المتقدمة

Other Topics in Advanced Financial Accounting:

يسفر التطور المستمر في قطاع الأعمال عن موضوعات وقضايا جديدة تستلزم متابعة من الفكر المحاسبي، وتؤدي في الوقت نفسه إلى تطوير القواعد والإجراءات المحاسبية لتستوعب المتغيرات الجديدة. ونخصص هذا القسم لعرض ثلاث موضوعات أساسية هي المحاسبة وإعداد التقارير المالية في الشركات متعددة الجنسية، وكيفية إعداد التقارير المحاسبية القطاعية والدورية، ثم المحاسبة عن عمليات البيع بالتقسيط وبضاعة الأمانة. ونخصص لكل موضوع فصل مستقل على النحو التالي:

الفصل الخامس عشر: المحاسبة في الشركات متعددة الجنسية.

الفصل السادس عشر: التقارير المحاسبية القطاعية والدورية.

الفصل السابع عشر: المبيعات بالتقسيط وبضاعة الأمانة.

الفصل الخامس عشر

المحاسبة عن الشركات

متعددة الجنسية

Accounting for Multinational Enterprises

تعتبر الشركة متعددة الجنسية تنظيم أعمال يباشر نشاط إقتصادي في أكثر من دولة عن طريق شبكة من الفروع، أو القطاعات، أو الشركات المستثمر فيها، أو الشركات التابعة. وتنتشر الشركة المتعددة الجنسية في أكثر من دولة بحيث تستفيد من المزايا النسبية لوفرة الموارد في مكان دون آخر، فالشركات متعددة الجنسية تحصل على المواد الأولية ورأس المال من الدول التي تتوفر فيها مثل هذه الموارد بكثرة، وتصنع منتجاتها في الدول التي يكون فيها مستوى الأجور وتكاليف العمليات الأخرى منخفضاً، ثم تبيع منتجاتها في الأسواق الأكثر ربحية. والجدير بالذكر أن المركز الرئيسي للكثير من الشركات متعددة الجنسية الكبيرة يقع في الولايات المتحدة الأمريكية ويقدر البعض العدد الأجمالي لهذا النوع من الشركات في أمريكا بمائتي شركة. ومن أمثلة هذه الشركات شركة جنرال موتورز، وشركة أكسون، وشركة فورد، وشركة جنرال إلكتريك.

وسوف نتناول في هذا الفصل ثلاث قضايا أساسية تتعلق بالمحاسبة وإعداد التقارير في الشركات متعددة الجنسية، وهذه القضايا هي: تمييط أو توحيد معايير المحاسبة الدولية، والمحاسبة عن العمليات التي تنطوي على عملات أجنبية، وإعداد القوائم المالية الموحدة أو المجمعة للشركات التي يكون لها شركات تابعة أو مستثمر فيها أو فروع.

توحيد معايير المحاسبة الدولية

Uniformity in international accounting standards

من أهم المشاكل التي تواجه الشركات متعددة الجنسية، مشكلة التباين في المعايير والممارسات المحاسبية من دولة إلى أخرى. ولذلك تبذل الجهود حالياً في محاولة لإرساء معايير دولية موحدة سواء للمحاسبة أم المراجعة. ويشير أحد الكتاب إلى هذه الجهود بقوله: ^(١)

«لقد أدى النمو السريع للأنشطة الاقتصادية الدولية التي تقوم بها الشركات إلى نشأة الحاجة لوجود معايير دولية للمحاسبة وإعداد التقارير. ولذلك تأسست منظمات خاصة وأخرى حكومية تستهدف الوفاء بهذه الحاجة».

ونعرض في الجزء التالي موجزاً عن خمسة منظمات رئيسية تستهدف وضع معايير دولية في مجال المحاسبة والمراجعة.

لجنة معايير المحاسبة الدولية:

the international accounting Standards committee (I A S C)

تعتبر هذه اللجنة من المنظمات التطوعية التي تكونت سنة ١٩٧٣ م بمعرفة المنظمات المحاسبية المهنية الرائدة في عدة دول مختلفة. وتركز هذه اللجنة على إصدار معايير للمحاسبة المالية تختص بمشاكل معينة. هذا ويتم صياغة هذه المعايير بالطريقة نفسها التي يتبعها مجلس معايير المحاسبة المالية FASB. وبلغت حلة التقارير التي أصدرتها اللجنة حول معايير المحاسبة الدولية وحتى تاريخ صدور هذا المرجع ثلاثة عشر تقريراً Statements، وستة دراسات توضيحية Exposure Drafts. وقد عاجلت التقارير موضوعات مثل المخزون، والقوائم المالية الموحدة، والمحاسبة عن الاستهلاك، وتكاليف البحث والتطوير، وضرائب الدخل. أما الدراسات التوضيحية فقد تناولت موضوعات مثل المحاسبة عن العمليات التي تتم بالنقد الأجنبي، والمحاسبة عن القطاعات والمعاشات، والتغيرات في مستوى الأسعار، والعقارات

والمعدات ثم عقود الأيجار. ومع أن هذه اللجنة ليست لها سلطات في هذا الصدد، إلا أنه يجب الاعتماد على أعضائها مثل المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA حيث ووفق على استخدام نتائج دراسات اللجنة في وضع معايير للمحاسبة الدولية بحيث يمكن تبنيها بمعرفة الأجهزة الرسمية القومية.

الاتحاد الدولي للمحاسبين

The international federation of accountants (I F A)

يعتبر هذا الاتحاد من المنظمات التطوعية الخاصة وهو يتكون من ٧٥ تنظيم محاسبي مهني تنتمي إلى ٥٧ دولة. ويهتم هذا الاتحاد بموضوع المراجعة والموضوعات المهنية الأخرى، مثال دستور المهنة، والتعليم بما يحقق التنسيق بين الجهود لتطوير المهنة على المستوى العالمي، ويوجد بالاتحاد سبع لجان، منها لجنة ممارسات المراجعة في المجال العلمي التي أصدرت ثلاث دراسات تتضمن إرشادات في المراجعة وأربعة دراسات توضيحية. والجدير بالذكر أن هذا الاتحاد لا يتمتع بسلطة في هذا الصدد، ولكن المنظمات المتتمة إلى الاتحاد تلزم نفسها بما يتم التوصل إليه من معايير.

المجموعة الاقتصادية الأوروبية:

The European Economic Community (EEC)

وتعرف أيضاً بالسوق المشتركة، وهي تنظيم يفوق الحكومات ويتمتع بسلطة حكومية، ولكن نطاقها محدود بالدول العشرة التي تنتمي للمجموعة وهي: فرنسا، وألمانيا الغربية، وإيطاليا، وإنجلترا، وبلجيكا، والدانمارك، واليونان، وأيرلندا، ولوكسمبورج، وهولندا. وتقوم المجموعة بإصدار تعليمات توجهه إلى الدول الأعضاء في المجموعة، وتعتبر هذه التوجيهات ملزمة لها، ومن ثم يجب أن تقوم كل دولة بتضمين هذه التعليمات في قوانينها القومية. وأصدرت هذه المجموعة حتى صدور هذا المرجع ثمانى تعليمات ملزمة تتعلق بالتقارير المحاسبية والمواضيع المرتبطة بها. ومن أهم هذه التعليمات التي صدرت في هذا الصدد تلك المتعلقة بسلطات الشركات، والاندماج، وشروط تسجيل الشركات في الأسواق المالية، وحماية مصالح الموظفين في حالة إفلاس الشركة. وهناك مجموعة أخرى من

التعليقات المقترحة منها القوائم المالية الموحدة، وإدارة الشركة، وتخفيضات المراجع، والتقارير الدورية.

وكالة الأمم المتحدة **المختصة بالشركات** **الممتدة عبر حدود الدول** **The United Nation** **Commission on** **Transnational Corporations**

لأن هذه الوكالة تتبع الأمم المتحدة فهي تعتبر تنظيم شبه حكومي يمارس اختصاصاته على المستوى العالمي. وتقوم هذه الوكالة بإرسال تقاريرها عن المعايير المحاسبية إلى المجلس الاقتصادي والاجتماعي بالأمم المتحدة. ويتولى صياغة هذه المعايير مجموعة عمل من الخبراء تتكون من ٣٤ عضواً من الدول المنتمية إلى هذه المنظمة الدولية، وتسعى مجموعة العمل إلى تحقيق الأهداف التالية:

أ - إنشاء نظام شامل للمعلومات يخصص لتحديد آثار الشركات الممتدة عبر الحدود على الدولة الأم (التي يوجد فيها المركز الرئيسي) والدولة المضيفة (التي يوجد فيها الفرع أو القطاع أو الشركة التابعة)، ومدى مساهمة هذا النوع من الشركات في تحقيق الأهداف القومية والنمو الاقتصادي العالمي، والمساعدة في تطوير طاقة الدول المضيفة.

ب - إنشاء دليل يفصح عن دور الشركات الممتدة عبر حدود الدول. ولم تصدر هذه الوكالة سوى تقريرين يتعلقان بالمحاسبة والموضوعات المرتبطة بها. وقد تضمن التقرير الأول الحد الأدنى من المعلومات الواجب الإفصاح عنها عن المحاسبة والمعلومات المالية، وتضمن التقرير الثاني، الحد الأدنى من المعلومات الواجب أن تنشرها الشركة عن هيكلها التنظيمي، وأنشطتها، وسياسات الشركة ككل. ومن الاعتبارات التي تحكم عمل هذه الوكالة:

أ - مساعدة الدول الأعضاء، وبصفة خاصة الدول النامية في التعامل مع الشركات الممتدة عبر الحدود.

ب - مساعدة الدول الأعضاء في إنجاز خطط التنمية الاقتصادية الخاصة بها.

ج - مساعدة وحماية الموظفين الذين يعملون في هذا النوع من الشركات.

منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي The Organization for Economic Cooperation and Development (OECD)

تتكون هذه المنظمة من تنظييات حكومية تنتمي إلى ٢٤ دولة، وقد تم تكوين هذه المنظمة سنة ١٩٦٠ ميلادية من معظم دول أوروبا الغربية ودول الكومنولث بالإضافة إلى اليابان والولايات المتحدة الأمريكية. وتعتبر هذه المنظمة تطوراً للمنظمة الأوروبية للتعاون الاقتصادي التي سبق تأسيسها سنة ١٩٤٨ م في ظل مشروع مارشال. هذا وقد شكلت منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي في سنة ١٩٧٥ م لجنة للإستثمار الدولي والتنظييات متعددة الجنسية، وتسمى هذه اللجنة إلى تقديم إرشادات تساعد على وضع معايير تحكم أنشطة التنظييات متعددة الجنسية وبصفة خاصة في مجالات الإفصاح عن المعلومات، والمنافسة، والتمويل، والضرائب، والعمالة، والعلاقات الصناعية. وتعتبر هذه الإرشادات اختيارية ولا تنطوي على الزام قانوني، ومع ذلك وافقت الدول الأعضاء على إصدار توصيات بما يحقق أهداف هذه الإرشادات. ومن الواضح أن أهداف هذه المنظمة، مثلها في ذلك مثل الوكالة التابعة للأمم المتحدة، لا تقتصر على التقارير المالية، ولكنها تنطوي على تحقيق النمو الاقتصادي والتقدم الإجتماعي وتقنين عمل الشركات الأجنبية ثم تدعيم التجارة الدولية.

هذا وتعتبر لجنة معايير المحاسبة الدولية ASC من أكثر التنظييات السابقة نشاطاً في مجال صياغة المعايير المحاسبية. ومع ذلك، يلاحظ أن المبادئ المحاسبية التي ترسيها هذه اللجنة لا تطبق بمعرفة كل الدول الأعضاء بسبب عدم تمتع هذه اللجنة بأي سلطات لفرض هذه المعايير، مثل السلطات التي يتمتع بها مجلس معايير المحاسبة المالية FASB في الولايات المتحدة الأمريكية.

المحاسبة عن العمليات التي تنطوي على عملات أجنبية **Accounting for transactions Involving foreign Currencies**

ينظر إلى عملة أي دولة أجنبية كما لو كانت سلعة Commodity. ففي الولايات المتحدة على سبيل المثال، تشتري وتباع العملات الأجنبية بواسطة البنوك التجارية. والجدير بالذكر أن عمليات النقد الأجنبي تحقق مصلحة للبنوك من

ناحية ولعملائها من الشركات متعددة الجنسية من ناحية أخرى.

ويرجع السبب في النظر إلى العملات الأجنبية كما لو كانت سلع إلى تباين سعر الصرف (معدل التبادل) Exchange Rate بين عمليتي دولتين.

فعلى سبيل المثال، تعلن الجرائد اليومية معدلات صرف الجنيه الأسترليني إعتياداً على العمليات التي تمت بالجنيه في اليوم السابق بالطريقة التالية:

العملة الأجنبية بالدولار الدولار بالعملة الأجنبية

٠.٦٢٢٥

١.٦٠٦٥

الجنيه الأسترليني

ويشير العمود الأول إلى أن الجنيه الأسترليني يمكن مبادلاته بمقدار ١.٦١ دولار أمريكي تقريباً، أما العمود الثاني فيشير إلى أن الدولار الأمريكي يمكن مبادلاته بما يعادل ٠.٦٢ من الجنيه الأسترليني تقريباً. ويمكن أن نلاحظ أنه يمكن التوصل إلى أحد معدلي الصرف من الآخر وفقاً لما يلي:

$$(٠.٦٢٢٥ = ١.٦٠٦٥ + ١)$$

ويعتبر سعر الصرف الموضح آنفاً هو معدل الصرف المعلن للبيع Selling spot rate وهو الذي يتعامل به البنك على العمليات الجارية عند بيع النقد الأجنبي. أما سعر الصرف المعلن للشراء Buying spot rate فهو الذي يتعامل به البنك على العمليات الجارية عند شرائه النقد الأجنبي، وعادة ما يكون هذا السعر أقل من سعر البيع المعلن، ويطلق على الفرق بين السعرين عمولة الصرف، أو «الاجيو» (Agio) وهو يمثل الربح الأجمالي لمن يتاجر في العملات الأجنبية.

وهناك نوع من الصرف يطلق عليها الأسعار المؤجلة Forward rates وهي تلك التي تطبق على عمليات النقد الأجنبي التي ستم في تاريخ لاحق في المستقبل أي بعد ٣٠ أو ٦٠ يوماً. وسوف نناقش تطبيق الأسعار المؤجلة على عقود الصرف المؤجلة في جزء لاحق من هذا الفصل.

ولتوضيح كيفية تطبيق أسعار الصرف، نفترض أن إحدى الشركات الأمريكية متعددة الجنسية تحتاج إلى ١٠٠٠٠ جنيه أسترليني. فعندئذ يجب على هذه الشركة أن تدفع ١٦.٠٦٥ دولار وفقاً لسعر الصرف المعلن للبيع

(١٠٠٠٠ جنيه أسترليني × ١٫٦٠٦٥ دولار = ١٦٠٦٥ دولار) مقابل حصولها على ١٠٠٠٠ جنيه أسترليني.

ومن العوامل التي تؤدي إلى تقلب أسعار الصرف العجز أو الفائض في ميزان مدفوعات الدولة، واختلاف معدلات التضخم عالمياً، وتباين معدلات الفائدة، ومستويات استثمار رأس المال، ثم السياسات النقدية التي تضعها البنوك المركزية في بعض الدول.

تقرير مجلس معايير المحاسبة المالية رقم ٥٢ : Fasb statement no 52

في شهر ديسمبر ١٩٨١ ميلادية أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية FASB تقرير رقم ٥٢ (تحويل) العملة الأجنبية» وقد تضمن هذا التقرير معايير محاسبية موحدة فيما يتعلق بموضوعات العملات الأجنبية. وسوف نناقش في الأجزاء التالية كيفية تطبيق هذه المعايير على عمليات شراء وبيع البضاعة بالنقد الأجنبي وعلى عقود الصرف المؤجلة.

عمليات تنطوي على عملات أجنبية:

Transaction involving foreign currencies

يقوم المركز الرئيسي لأي شركة أمريكية متعددة الجنسية بعمليات بيع وشراء وإقراض مع شركات أجنبية مستقلة. وتقوم هذه الشركة الأمريكية أيضاً بمثل هذه العمليات مع فروعها، أو قطاعاتها، أو شركاتها التابعة الموجودة في دول أخرى. وإذا تمت العمليات بالدولار الأمريكي مع الشركات الأجنبية المستقلة فلا تظهر مشاكل محاسبية للشركة الأمريكية متعددة الجنسية، فعندئذ تسجل عمليات الشراء والبيع والإقراض في السجلات المحاسبية الخاصة بالشركة الأمريكية بالدولار، وفي مثل هذه الحالة ينبغي على الشركة الأجنبية المستقلة أن تحصل على الدولارات اللازمة لإتمام العملية من أحد البنوك التجارية.

ومع ذلك، غالباً ما تتم العمليات السابقة باستخدام العملة المحلية Local currency units للشركة الأجنبية المستقلة. وفي مثل هذه الحالات، يجب على الشركة الأمريكية المحاسبة عن العملية التي تتم بنقد أجنبي بما يعادل الدولار الأمريكي.

ويطلق على هذا الأسلوب تحويل (أو ترجمة) العملة الأجنبية Foreign currency translation، ويتم تطبيقه باستخدام سعر الصرف الملائم بين العملة الأجنبية والدولار الأمريكي. ولتوضيح كيفية تحويل العملات الأجنبية نفترض أن إحدى الشركات العالمية اشترت بضاعة من أحد الموردين في ألمانيا الغربية بتاريخ ١٨ من ربيع الثاني ١٤٠٦ هـ بتكلفة قدرها ١٠٠ ٠٠٠ مارك ألماني. وقد كان سعر الصرف المعلن للبيع في ذلك التاريخ هو مارك واحد = ٤٥ ر من الدولار. ولأن الشركة الأمريكية كانت ذات سمعة طيبة في مجال الأعمال، فقد وافق المورد الألماني على بيع البضاعة بالأجل، ولذلك منح الشركة الأمريكية فترة إئتمان قدرها ٣٠ يوماً.

فإذا افترضنا أن الشركة الأمريكية كانت تستخدم نظام المخزون المستمر فيجب عندئذ أن تسجل عملية الشراء في ١٨ من ربيع الثاني ١٤٠٦ بالقيد التالي:

قيد اليومية المتعلق بشراء شركة أمريكية
بضاعة من مورد في ألمانيا الغربية

٤٥ ٠٠٠ المخزون

٤٥ ٠٠٠ الدائنون (الموردون)

إثبات شراء بضاعة بالأجل لمدة ٣٠ يوماً من مورد في ألمانيا الغربية
مقابل مبلغ ١٠٠ ٠٠٠ مارك ألماني، وتم تحويل القيمة بالدولار
الأمريكي حسب سعر الصرف المعلن للبيع في تاريخه وهو مارك
واحد = ٤٥ ر من الدولار، ولذلك تصبح القيمة
١٠٠ ٠٠٠ مارك $\times ٤٥ \text{ ر} = ٤٥ ٠٠٠$ دولار.

هذا وقد استخدمنا سعر الصرف المعلن للبيع في القيد السابق، لأنه السعر الذي كان يجب استخدامه إذ تم الوفاء بالالتزامات للمورد الألماني في ١٨ من ربيع الثاني ١٤٠٦ هـ.

مكاسب وخسائر العمليات Transaction Gains and Losses:

من المعروف أن أسعار صرف العملات الأجنبية قد تتغير من فترة إلى أخرى. ولذلك إذا رجعنا إلى مثالنا السابق، سيكون هناك احتمال لتغير سعر صرف المارك الألماني المعلن للبيع خلال الفترة من تاريخ الشراء حتى تاريخ الوفاء

بالإلتزام. فإذا انخفض سعر الصرف المعلن لبيع المارك خلال هذه الفترة، سوف تحقق الشركة الأمريكية مكاسب، أما إذا ارتفع سعر الصرف المعلن لبيع المارك، سوف تتحمل الشركة الأمريكية خسائر. ومثل هذه المكاسب والخسائر يجب أن تؤخذ في الاعتبار عند تحديد صافي دخل الفترة المحاسبية التي تغير فيها سعر الصرف^(١).

ولتوضيح ما سبق نفترض أنه في ٣٠ من ربيع الثاني ١٤٠٦ تغير سعر الصرف المعلن لبيع المارك الألماني فأصبح مارك واحد = ٤٤٦ ر من الدولار، وإذا كانت الشركة الأمريكية تعد قوائمها المالية شهرياً، فمن اللازم أن تجري القيد التالي لتعديل حساب الإلتزام المستحق للمورد الألماني.

قيود اليومية في سجلات الشركة العالمية الأمريكية
لتسجيل مكاسب العمليات الناتجة من تغير سعر الصرف (معدل التبادل)
في تاريخ إعداد القوائم المالية
الدائنون (الموردون) ٤٠٠

٤٠٠ مكاسب وخسائر عمليات الصرف

إثبات المكاسب المحققة على مشتريات من المورد الألماني
في ١٨ من ربيع الثاني ١٤٠٦ هـ. وقد تم حسابها كما يلي:

الإلتزام المسجل في ١٨ من ربيع الثاني ١٤٠٦ هـ. ٤٥٠٠٠ دولار
يطرح الإلتزام بعد تعديله وفقاً لسعر الصرف المعلن في
١٤٠٦/٤/٣٠ هـ وقدره مارك واحد = ٤٤٦ ر من
الدولار (١٠٠٠٠٠ مارك × ٤٤٦). ٤٤٦٠٠ دولار
المكاسب من تغير سعر الصرف ٤٠٠ دولار

فإذا افترضنا أن سعر الصرف (معدل التبادل) تغير مرة أخرى بتاريخ ١٨ من جمادى الأولى سنة ١٤٠٦ فأصبح المارك الواحد = ٤٤٤ ر من الدولار. ولأن هذا

(١) FASB Statement No: 52, «Foreign Currency Translation», FASB (Stamford: 1981), P-6.

التاريخ هو تاريخ سداد الالتزام المستحق للمورد الألماني، فعندئذ تجري الشركة الأمريكية قيد السداد التالي:

الدائنون (الموردون)	٤٤ ٦٠٠
مكاسب وخسائر عمليات الصرف	٦٠٠
النقدية	٤٤ ٠٠٠

إثبات دفع ما يعادل ١٠٠ ٠٠٠ مارك ألماني لسداد الالتزام المستحق للمورد الأجنبي، والإعتراف بمكاسب ناتجة من تغير سعر الصرف (١٠٠ ٠٠٠ مارك \times ٤٤ = ٤٤ ٠٠٠ دولار).

مدخل العملية الواحدة ومدخل العمليتان:

Two Transaction Perspective and One Transaction Perspective:

إذا رجعنا إلى قيود اليومية السابقة سوف نجد أنها تقوم على افتراض وقوع حدثين مستقلين بصدد العملية التجارية التي تتم مع طرف أجنبي. فالحدث الأول: يرتبط بعملية شراء البضاعة من المورد الأجنبي، أما الحدث الثاني: فهو يرتبط بعملية الحصول على النقد الأجنبي لسداد الالتزام المتعلق بالبضاعة المشتراة. ويعني ذلك أن العملية التجارية الأجنبية تنطوي على عمليتان (Two Transaction Perspective). ويتفق هذا المدخل مع ما جاء بالتقرير رقم (٥٢) الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية FASB. ويرى المؤيدون لوجهة النظر هذه بأن قرار المصدر أو المستورد حول مخاطر التقلبات في سعر الصرف الأجنبي يعتبر قرار تمويل وليس قرار شراء.

وعلى العكس مما سبق، هناك وجهة نظر معارضة تنظر إلى العملية التجارية التي تتم مع طرف أجنبي كعملية واحدة (One Transaction Perspective) ويرى المؤيدون لوجهة النظر هذه أن المكاسب الإجمالية التي حققتها الشركة الأمريكية في مثالنا السابق على مشترياتها من المورد الألماني وقدرها ١٠٠٠ دولار (٦٠٠ دولار + ٤٠٠ دولار) يجب استخدامها في تخفيض تكلفة البضاعة المشتراة. وطبقاً لهذا الأسلوب، لا تسجل الشركة الأمريكية أي قيود في ٣٠ من ربيع الثاني ١٤٠٦ هـ، ولكن يجب أن تسجل القيد التالي في ١٨ من جمادى الأولى ١٤٠٦ هـ

(بافتراض أن البضاعة المشتراة في ١٨ من ربيع الثاني قد تم بيعها في ١٨ من جمادى الأولى).

قيد اليومية المتعلق بسداد الإلتزام المستحق
للمورد الأجنبي بافتراض مدخل العملية الواحدة

الدائنون (الموردون) ٤٥ ٠٠٠

تكلفة البضاعة المباعة ١ ٠٠٠

التقديرة ٤٤ ٠٠٠

دفع ما يعادل ١٠٠ ٠٠٠ مارك ألماني (١٠٠ ٠٠٠ مارك
× ٠,٤٤ دولار) لسداد الإلتزام المستحق للمورد الألماني، مع
تخفيض تكلفة البضاعة المباعة بقيمة المكاسب الناتجة من انخفاض
سعر الصرف.

وفي واقع الأمر، يفترض المؤيدون لمدخل العملية الواحدة بأن القيمة
الأصلية المسجلة عند شراء البضاعة من مورد أجنبي هي قيمة تقديرية، ومن ثم
فهي تخضع للتعديل عندما يعرف المبلغ التقديري الذي سيستخدم في السداد على
وجه التحديد. وطبقاً لذلك، يركز المؤيدون لمدخل العملية الواحدة على واقعة
السداد التقديري (Cash-Payment) بدلاً من التركيز على واقعة تقدير سعر العملية
(Bargained-Price).

ويتفق المؤلف مع وجهة نظر مجلس معايير المحاسبة المالية التي تنص على
تطبيق مدخل العمليتان على الأنشطة التجارية التي تتم مع أطراف أجنبية وكذلك
على عمليات الإقراض والاقتراض التي تتم بنقد أجنبي. ويمكن القول بأن قابلية
الفصل والتمييز بين مظهري الشراء والتمويل في العملية التجارية الأجنبية هي
حقيقة لا يمكن إنكارها. فالمستورد الذي يؤجل سداد قيمة مشترياته من مورد
أجنبي، هو في واقع الأمر يتخذ قراراً مفترضاً وجود غطاء البتقلب في أسعار
الصرف. وافتراض هذه المخاطر يمكن قياسها بمقدار المكاسب أو الخسائر المحققة
وقت سداد قيمة المشتريات (أو في نهاية الفترة المحاسبية إذا كان الإلتزام ما زال
قائماً).

عقود الصرف المؤجلة : Forward Exchange Contracts:

تعتبر عقود الصرف المؤجلة نوع آخر من العمليات التي تنطوي على عملات أجنبية. فعقد الصرف المؤجل، هو اتفاق على مبادلة عملات مختلفة في تاريخ محدد في المستقبل بسعر صرف يكون نافذ المفعول عندما يصبح العقد موضع التنفيذ في ذلك التاريخ. وقد تكون أسعار الصرف المؤجلة أكبر أو أقل من أسعار الصرف المعلنة في الوقت الحالي لعملة أجنبية معينة، ويعتمد تحديد أسعار الصرف المؤجلة على التوقعات المتعلقة بالتقلبات في معدلات تبادل العملات الأجنبية.

هذا وقد أرسى مجلس معايير المحاسبة FASB في تقريره رقم (٥٢) معايير محاسبية خاصة بعقود الصرف المؤجلة التالية:

- ١ - عقود الصرف المؤجلة التي لا تستهدف تجنب مخاطر صافي استثمار معين في شركة أجنبية، أو الوفاء بالتزام محدد بالنقد الأجنبي.
- ٢ - عقود الصرف المؤجلة التي تستهدف تجنب مخاطر الوفاء بالتزام مؤكد بالنقد الأجنبي في تاريخ محدد.
- ٣ - عقود المضاربة في النقد الأجنبي.

وسوف نتناول في الجزء التالي الأنواع الثلاثة السابقة الخاصة بعقود الصرف المؤجلة مع تفسير كل منها بقيود توضيحية.

عقد الصرف المؤجل الذي لا يستهدف تجنب مخاطر محددة:

Forward Exchange Contract Not Intended to Hedge

إذا رجعنا إلى مثالنا السابق المتعلق بالشركة الأمريكية، حيث نفترض أنه في الخامس من ربيع الثاني ١٤٠٦، وقعت الشركة الأمريكية على عقد صرف مؤجل بمبلغ ٥٠٠٠٠٠ مارك ألماني لتغطية عمليات الاستيراد المتوقعة مع عدد من الموردين الإلمان. ولأن الشركة الأمريكية لم يكن عليها أي التزام محدد لدفع ماركات ألمانية في الخامس من ربيع الثاني ١٤٠٦، فعندئذ لا يعتبر عقد الصرف المؤجل واقعاً من التزام مؤكد يستحق الدفع بالنقد الأجنبي. فإذا افترضنا أن أسعار صرف الماركات الألمانية في الخامس من ربيع الثاني ١٤٠٦ كانت على النحو التالي:

أسعار الصرف المعلنة للمارك الألماني:

شراء	٤٤٣ ر- دولار
بيع	٤٥٢ ر- دولار

أسعار الصرف المؤجلة للمارك الألماني:

عن عقود مدتها ٣٠ يوماً	٤٦٤ ر- دولار
عن عقود مدتها ٦٠ يوماً	٤٧٨ ر- دولار
عن عقود مدتها ٩٠ يوماً	٤٨٩ ر- دولار

وطبقاً للبيانات السابقة، نجد أن الالتزام المتعلق بعقد صرف مؤجل لمدة ٦٠ يوماً بمبلغ ٥٠٠.٠٠٠ مارك ألماني، والذي حصلت عليه الشركة الأمريكية في الخامس من ربيع الثاني ١٤٠٦ هـ يقدر بمبلغ ٢٣٩.٠٠٠ دولار (٥٠٠.٠٠٠ مارك ألماني \times ٤٧٨ ر- دولار = ٢٣٩.٠٠٠). أما القيمة الحالية لهذا الالتزام فهي تعادل مبلغ ٢٢٦.٠٠٠ دولار محسوبة على أساس سعر الصرف المعلن عند البيع كما يلي: ٥٠٠.٠٠٠ مارك ألماني \times ٤٥٢ ر- دولار = ٢٢٦.٠٠٠ دولار. ويتم قياس الخصم على عقد الصرف المؤجل بضرب مقدار النقد الأجنبي للعقد في الفرق بين سعر الصرف المؤجل وسعر الصرف المعلن في تاريخ إبرام العقد. ويعتبر الخصم في هذه الحالة بمثابة تكلفة فوائد وتمّ ثم يجب تحميلها على فترة العقد كمصروف.

ونوضح فيما يلي قيد اليومية الذي تسجله الشركة الأمريكية بمناسبة حصولها على عقد صرف مؤجل بتاريخ ١٤٠٦/٤/٥:

٢٢٦.٠٠٠	الاستثمار في عقد الصرف المؤجل (٥٠٠.٠٠٠ مارك ألماني \times ٤٥٢ ر- دولار معدل الصرف المعلن للبيع)
١٣.٠٠٠	الخصم على عقد الصرف المؤجل [٥٠٠.٠٠٠ مارك \times (٤٧٨ ر- ٤٥٢ ر)] تحت الدفع
٢٣٩.٠٠٠	عقد الصرف المؤجل تحت الدفع (٥٠٠.٠٠٠ مارك \times ٤٧٨ ر- دولار سعر الصرف المؤجل)

إثبات الحصول على عقد صرف مؤجل بمبلغ ٥٠٠.٠٠٠ مارك لمدة ٦٠ يوماً على أساس معدل صرف مؤجل قدره مارك واحد = ٤٧٨ ر- دولار.

وخلال فترة العقد ومدتها ٦٠ يوماً، قد تحقق الشركة الأمريكية مكاسب أو تتحمل خسائر إذا تغير سعر الصرف المعلن بالنسبة للمارك الألماني، لأن هذا التغير يؤدي بدوره إلى تغير القيمة الحالية للاستثمار في عقد الصرف المؤجل. فإذا افترضنا على سبيل المثال، أن سعر الصرف المعلن لبيع الماركات الألمانية تغير في ٣٠ من ربيع الثاني سنة ١٤٠٦ هـ وأصبح المعدل مارك واحد = ٤٦ر- دولار، وإذا كانت الشركة العالمية تقوم بإعداد قوائمها المالية شهرياً، فهي عندئذ تسجل القيد التالي في ٣٠ من ربيع الثاني ١٤٠٦ هـ.

٣٠٠٠	مكاسب وخسائر العمليات [٥٠٠٠٠٠ مارك × (٤٥ - ٠,٤٤٦ دولار)].
٥٤١٧	مصرفوف الفوائد $(١٣٠٠٠ \times \frac{٢٥}{٦٠})$
٣٠٠٠	الاستثمار في عقد الصرف المؤجل
٥٤١٧	الخصم على عقد الصرف المؤجل تحت الدفع

إثبات الاعتراف بالخسائر على عقد الصرف المؤجل والنتيجة من انخفاض سعر الصرف المعلن للماركات الألمانية من ٤٥٢ و دولار إلى ٤٤٦ ر دولار، واستنفاد الخصم عن العقد في ٣٠/٤/١٤٠٦ هـ.

وإذا افترضنا أن سعر الصرف المعلن للبيع تغير مرة أخرى في ٣٠ من جمادى الأولى سنة ١٤٠٦ هـ فأصبح مارك واحد = ٤٤٩ ر دولار، فعندئذ يجب تسجيل القيد التالي:

١٥٠٠	الاستثمار في عقد الصرف المؤجل
[٥٠٠٠٠٠ مارك × (٤٤٩ ر- دولار - ٤٤٦ ر- دولار)]	
٦٧١٧	مصرفوف الفوائد $(١٣٠٠٠ \times \frac{٣٠}{٦٠})$
١٥٠٠	مكاسب وخسائر عمليات الصرف
٦٧١٧	الخصم على عقد الصرف المؤجل تحت الدفع

إثبات الاعتراف بالمكاسب على عقد الصرف المؤجل والنتيجة عن ارتفاع سعر الصرف المعلن للماركات الألمانية من ٤٤٦ ر- دولار إلى ٤٤٩ ر- دولار، واستنفاد الخصم على العقد حتى ٣٠/٥/١٤٠٦ هـ.

وإذا افترضنا أن سعر الصرف المعلن للبيع تغير للمرة الثالثة فأصبح بمعدل

مارك إلماي = ٤٥١ دولار في الخامس من جمادى الثانية ١٤٠٦ وهو تاريخ وفاة الشركة الأمريكية بقيمة العقد المؤجل لمدة ٦٠ يوماً. وفي هذه الحالة يتطلب الأمر تسجيل القيود التالية:

الاستثمار في عقد الصرف المؤجل	١٠٠٠
[٥٠٠ ٠٠٠ مارك × ٤٥١ - ٠,٤٤٩ (دولار)]	
مصرف الفوائد $(\frac{4}{100} \times ١٣٠٠٠)$	٨٦٦
مكاسب وخسائر عمليات الصرف	١٠٠٠
الحصم على عقد الصرف المؤجل تحت الدفع	٨٦٦
إثبات الاعتراف بالمكاسب على عقد الصرف المؤجل الناتجة عن ارتفاع سعر الصرف المعلن للماركات الألمانية من ٠,٤٤٩ إلى ٠,٤٥١ دولار، واستنفاد الحصم عن العقد حتى ١٤٠٦/٦/٤ هـ.	

الاستثمار في ماركات ألمانية (٥٠٠ ٠٠٠ مارك × ٤٥١ دولار)	٢٢٥,٥٠٠
عقد الصرف المؤجل تحت الدفع (٥٠٠ ٠٠٠ مارك × ٤٧٨ دولار)	٢٣٩,٠٠٠
الاستثمار في عقد الصرف المؤجل	٢٢٥,٥٠٠
التقديرة	٢٣٩,٠٠٠

إثبات دفع المستحق عن عقد الصرف المؤجل بمبلغ ٥٠٠ ٠٠٠ مارك واستلام الماركات المتفق عليها.

بعد ترحيل القيود السابقة. تظهر حسابي الاستثمار والحصم في دفتر أستاذ الشركة العالمية على النحو الموضح فيما يلي:

الاستثمار في عقد الصرف المؤجل

التاريخ	اليان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٦/٤/٥	الحصول على عقد صرف مؤجل لمدة ٦٠ يوماً بمبلغ ٥٠٠ ٠٠٠ مارك	٢٢٦ ٠٠٠		٢٢٦ ٠٠٠
١٤٠٦/٤/٣٠	الخسائر من عمليات الصرف		٣ ٠٠٠	٢٢٣ ٠٠٠
١٤٠٦/٥/٣١	المكاسب من عمليات الصرف	١ ٥٠٠		٢٢٤ ٥٠٠
١٤٠٦/٦/٤	المكاسب من عمليات الصرف	١ ٠٠٠		
١٤٠٦/٦/٤	استلام الماركات الألمانية		٢٢٥ ٥٠٠	-

الخصم على عقد الصرف المؤجل تحت الدفع

التاريخ	البيان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٦/٤/٥	الحصول على عقد الصرف المؤجل	١٣٠٠٠		١٣٠٠٠
١٤٠٦/٤/٣٠	الاستنفاد حتى ١٤٠٦/٤/٣٠		٥٤١٧	٧٥٨٣
١٤٠٦/٥/٣١	الاستنفاد حتى ١٤٠٦/٥/٣٠		٦٧١٧	٨٦٦
١٤٠٦/٦/٤	الاستنفاد حتى ١٤٠٦/٦/٥		٨٨٦	-

ويتضح مما سبق أن الشركة العالمية تحملت مصروف فوائد قدره ١٣٠٠٠ دولار، بالإضافة إلى خسارة صافية قدرها ٥٠٠ دولار (٣٠٠٠ - ١٥٠٠ - ١٠٠٠ دولار) خلال ستون يوماً وهي فترة عقد الصرف المؤجل لمبلغ ٥٠٠٠٠٠ مارك. ومقابل ذلك استنفادت الشركة العالمية من معرفة المبلغ الإجمالي الواجب دفعه بالماركات في الخامس من جمادى الثانية وهو تاريخ استحقاق عقد الصرف المؤجل. وعندما تستلم الشركة الأمريكية الماركات الألمانية سوف تتمكن من دفع المبالغ المستحقة للموردين الإلمان بالماركات في تاريخ الاستحقاق.

هذا، وتدرج المكاسب والخسائر الناتجة من عمليات الصرف في قائمة الدخل الشهرية الخاصة بالشركة الأمريكية، بينما يظهر رصيد حساب الاستثمار في عقد الصرف المؤجل بالميزانية العمومية لهذه الشركة ضمن الأصول المتداولة، أما رصيد حساب عقد الصرف المؤجل تحت الدفع فهو يظهر ضمن الالتزامات قصيرة الأجل مطروحاً منه رصيد حساب الخصم المرتبط به. وبعد الخامس من جمادى الثانية ١٤٠٦ يظهر رصيد حساب الاستثمار في ماركات ألمانية ضمن الأصول المتداولة في الميزانية العمومية للشركة الأمريكية.

عقد الصرف الأجنبي المخصص للوفاء بالتزام قابل للتحديد ذاتياً:

Forward Exchange Contract to Hedge an Identifiable Commitment:

لقد اشترط التقرير رقم (٥٢) الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية وجود متطلبات معينة في حالة عقود الصرف المؤجلة التي تستهدف تجنب مخاطر الوفاء

بالتزام يكون قابلاً للتحديد ذاتياً، وهذه الشروط هي^(١):

١ - أن تكون عملية الصرف الأجنبي مخصصة لتجنب مخاطر الالتزام بالنقد الأجنبي.

٢ - أن يكون الالتزام بالعملة الأجنبية مؤكداً.

وإذا توفر الشرطين السابقين في عقد الصرف، وكانت قيمته لا تزيد عن مقدار الالتزام المحدد بالنقد الأجنبي فمن اللازم تأجيل الاعتراف بالعناصر التالية:

أ - الخصم (أو العلاوة) على عقد الصرف الأجنبي المرتبط بفترة الالتزام (لاحظ أننا في الجزء السابق كنا نستنفذ الخصم).

ب - المكاسب الناتجة عن عملية الصرف الأجنبي خلال فترة العقد.

ج - الخسائر الناتجة من عملية الصرف الأجنبي خلال فترة العقد (ويستثنى من ذلك الاعتراف بالخسائر عند تخفيض المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقق في فترة محاسبية تالية).

هذا وقد تزيد قيمة عقد الصرف المؤجل، الذي يتفق والشروط السابقة، عن مقدار الالتزام القابل للتحديد ذاتياً بالنقد الأجنبي. وإذا كان الأمر كذلك، يجب أن تؤجل المكاسب والخسائر في حدود الالتزام الذي يفي به العقد المؤجل، أما المكاسب والخسائر التي لم تؤجل فتظهر في قائمة الدخل عندما تتغير أسعار الصرف.

ولتوضيح كيفية المحاسبة عن عقد الصرف المؤجل الذي يفي بالتزام قابل للتحديد ذاتياً بالنقد الأجنبي، نفترض أن الشركة الأمريكية أصدرت في غرة جمادى الأولى ١٤٠٦ طلب لشراء بضاعة من المورد الألماني بسعر إجمالي قدره ١٧٥٠٠٠ مارك، على أن يتم الدفع والاستلام في ٣٠ من جمادى الثاني ١٤٠٦ هـ، وحتى تتجنب الشركة العالمة مخاطر التقلبات في سعر صرف الماركات الألمانية فقد وقعت في غرة جمادى الأولى على عقد صرف مؤجل ومؤكد لاستلام

(١) المرجع السابق ص: ٩.

١٧٥ ٠٠٠ مارك في نهاية شهر جمادى الثانية. ونعرض فيما يلي جدولاً يوضح معدلات الصرف للماركات في الفترة من غرة جمادى الأولى حتى نهاية جمادى الثاني ١٤٠٦.

غرة جمادى الأولى	نهاية جمادى الأولى	نهاية جمادى الثانية
معدلات الصرف المعلنة للمارك الألماني:		
٤٥٤ ر-	٤٤٩ ر-	٤٥٥ ر-
للشراء		
٤٦٢ ر-	٤٥٨ ر-	٤٦٦ ر-
للبيع		
معدلات الصرف المؤجلة للمارك الألماني:		
٤٧٧ ر-	٤٧٢ ر-	٤٨٧ ر-
عن عقود لمدة ٣٠ يوم		
٤٩٣ ر-	٤٨٨ ر	٤٩٥ ر-
عن عقود لمدة ٦٠ يوم		
٥١٩ ر-	٥٠٢ ر-	٥٢٠ ر-
عن عقود لمدة ٩٠ يوم		

وبناء على هذه المعلومات نوضح في الجزء التالي قيود اليومية التي تسجلها الشركة الأمريكية عند إبرام عقد الصرف الأجنبي، وعند استلام البضاعة من المورد الأجنبي، ثم عند دفع الثمن إلى المورد.

الشركة الأمريكية

دفتر اليومية العامة

الاستثمار في عقد الصرف غرة جمادى الأولى ١٤٠٦ هـ. ٨٠ ٨٥٠

(١٧٥ ٠٠٠ مارك × ٤٦٢ ر ٠ سعر البيع المعلن)

الخصم على عقد الصرف المؤجل تحت الدفع ٥ ٤٢٥

عقد الصرف المؤجل تحت الدفع ٨٦ ٢٧٥

(١٧٥ ٠٠٠ مارك × ٤٩٣ ر ٠ سعر الصرف المؤجل)

إثبات الحصول على عقد صرف مؤجل لمدة ٦٠ يوماً لمبلغ ١٧٥ ٠٠٠ مارك بمعدل صرف مؤجل قدره مارك واحد = ٤٩٣ ر- دولار.

المكاسب والخسائر المؤجلة عن عمليات الصرف ٧٠٠

الأجنبي ٣٠ جمادى الثانية ١٤٠٦ هـ

[١٧٥٠٠٠ مارك × (٤٦٢ ر - ٤٥٨ ر - دولار)]	
الاستثمار في عقد الصرف المؤجل	٧٠٠
إثبات تأجيل الخسائر الناتجة من انخفاض سعر الصرف المعلن للمارك الألماني من ٤٦٢ ر - دولار إلى ٤٥٨ ر - دولار.	
الاستثمار في عقد الصرف الأجنبي ٣٠ من جمادى الثانية ١٤٠٦ هـ	١٤٠٠
(٤٦٦ ر - ٤٥٨ ر - دولار) × ١٧٥٠٠٠ مارك]	
المكاسب والخسائر المؤجلة عن عمليات الصرف الأجنبي	١٤٠٠
إثبات تأجيل المكاسب الناتجة من ارتفاع سعر الصرف الأجنبي للمارك الألماني من ٤٥٨ ر - دولار إلى ٤٦٦ ر - دولار.	
المخزون ٣٠ من جمادى الثانية ١٤٠٦ هـ	٨٦ ٢٧٥
(٨١ ٥٥٠ - ٧٠٠ + ٤٢٥٠ دولار)	
المكاسب والخسائر المؤجلة عن عمليات الصرف الأجنبي	٧٠٠
(١٤٠٠ دولار - ٧٠٠ دولار)	
الحصص على عقد الصرف المؤجل تحت الدفع	٥ ٤٢٥
(الدائنون (١٧٥٠٠٠ مارك × ٤٦٦ ر - ٠)	٨١ ٥٥٠
إثبات شراء بضاعة من المورد الألماني مقابل ١٧٥٠٠٠ مارك محولة وفقاً لسعر الصرف المعلن للبيع وقدره مارك واحد = ٤٦٦ ر - دولار، وزيادة تكلفة البضاعة بقيمة الحصص على عقد الصرف المؤجل مطروحاً منها صافي المكاسب والخسائر المؤجلة الناتجة من عملية الصرف.	
عقد الصرف المؤجل تحت الدفع ٣٠ من جمادى الثاني	٨٦ ٢٧٥
١٤٠٦ هـ	
الاستثمار في ماركات ألمانية	٨١ ٥٥٠
الاستثمار في عقد الصرف المؤجل	٨١ ٥٥٠
(٨٠ ٨٥٠ - ٧٠٠ + ١٤٠٠ دولار)	
النقدية	٨٦ ٢٧٥

إثبات دفع قيمة عقد الصرف المؤجل بالدولار واستلام الماركات الألمانية.

٨١ ٥٥٠	الدائنون	٣٠ من جمادى الثانية ١٤٠٦ هـ
٨١ ٥٥٠	الاستثمار في ماركات ألمانية	
إثبات سداد الالتزام المستحق للمورد الألماني.		

ويمكننا القول أن هذا الأسلوب المحاسبي يعتبر ملائماً لأن الشركة الأمريكية حصلت على عقد الصرف المؤجل للوفاء بالتزام قابل للتحديد ذاتياً بالنقد الأجنبي. وحصول الشركة على مثل هذا العقد يمكنها من التحديد المسبق للتكلفة الإجمالية للبضاعة المشتراة من المورد الأجنبي بمبلغ ٨٦ ٢٧٥ دولار، وهو يعادل القيمة الإجمالية للدولارات المدفوعة مقابل عقد الصرف المؤجل. ونوضح فيما يلي مفردات هذه التكلفة:

تكلفة البضاعة المشتراة طبقاً للفاتورة	٨١ ٥٥٠ دولار
(١٧٥ ٠٠٠ مارك × ٤٦٦ ر ٠ دولار سعر الصرف	
المعلن للبيع في تاريخ استلام البضاعة)	
الخصم على عقد الصرف المؤجل للماركات الألمانية	٥ ٤٢٥
صافي المكاسب المؤجلة الناتجة عن عقد الصرف المؤجل	(٧٠٠)
التكلفة الإجمالية للبضاعة	<u>٨٦ ٢٧٥</u>

عقد الصرف المؤجل بغرض المضاربة:

Forward Exchange Contract for Speculation:

لا توجد هناك معالجة محاسبية مستقلة لقيمة الخصم أو العلاوة على عقد الصرف المؤجل الذي يتم الحصول عليه بغرض المضاربة في النقد الأجنبي فعقد الصرف المؤجل الذي يبرم لغرض المضاربة يشبه الاستثمار قصير الأجل في السندات القابلة للتداول والتي لا يتم الاحتفاظ بها حتى تاريخ استحقاقها، ولذلك يتم المحاسبة عن الخصم أو العلاوة بالطريقة التي تستخدم في هذا النوع من الاستثمار.

وتحسب المكاسب أو الخسائر الناتجة عن عقد الصرف المؤجل بغرض

المضاربة عن طريق ضرب مقدار النقد الأجنبي المثبت في العقد في الفرق بين سعر الصرف المؤجل المتاح عن الفترة المتبقية من العقد، وسعر الصرف المؤجل المتعاقد عليه أو سعر الصرف المؤجل الذي استخدم في حساب آخر عملية للمكسب أو الخسارة. هذا وتدرج المكاسب أو الخسائر الناتجة من عقد الصرف المؤجل في قائمة دخل الفترة المحاسبية التي تغيرت فيها أسعار الصرف.

ولتوضيح ما سبق نفترض أن أسعار صرف الماركات الألمانية عن الفترة من غرة جمادى الأولى حتى نهاية جمادى الثانية سنة ١٤٠٦ كانت على النحو التالي:

غرة جمادى الأولى	نهاية جمادى الأولى	نهاية جمادى الثانية
---------------------	-----------------------	------------------------

أسعار الصرف المعلنة للمارك الألماني:

للشراء	٠ ر ٤٥٤	٠ ر ٤٤٩	٠ ر ٤٥٥
للبيع	٠ ر ٤٦٢	٠ ر ٤٥٨	٠ ر ٤٦٦

أسعار الصرف المؤجلة للمارك الألماني:

عن عقود لمدة ٣٠ يوماً	٠ ر ٤٧٧	٠ ر ٤٧٢	٠ ر ٤٨٧
عن عقود لمدة ٦٠ يوماً	٠ ر ٤٩٣	٠ ر ٤٨٨	٠ ر ٤٩٥
عن عقود لمدة ٩٠ يوماً	٠ ر ٥١٩	٠ ر ٥٠٢	٠ ر ٥٢٠

وفي غرة جمادى الأولى سنة ١٤٠٦ هـ حصلت شركة الأنور الأمريكية على عقد صرف مؤجل لمدة ٦٠ يوماً بمبلغ ٢٠٠.٠٠٠ مارك ألماني، حيث كانت الشركة تتوقع زيادة أسعار الصرف المعلنة للماركات خلال فترة ستون يوماً.

ونعرض فيما يلي قيود اليومية التي تسجلها شركة الأنور الأمريكية عن ذلك العقد بافتراض أن الشركة تقوم بإعداد قوائمها المالية شهرياً.

شركة الأنور الأمريكية

دفتر اليومية العامة

٩٨٦٠٠	الاستثمار في عقد الصرف المؤجل	غرة جمادى الأولى ١٤٠٦
	(٢٠٠ ٠٠٠ مارك × ٤٩٣ ر ٠ دولار)	
٩٨٦٠٠	عقد صرف مؤجل تحت الدفع	
	إثبات الحصول على عقد صرف مؤجل لمدة ٦٠ يوماً لمبلغ	
	٢٠٠ ٠٠٠ مارك بمعدل صرف مؤجل قدره مارك	
	واحد = ٤٩٣ ر ٠ دولار	
٤٢٠٠	المكاسب والخسائر من عمليات الصرف	٣٠ من جمادى الأولى
	(٢٠٠ ٠٠٠ مارك × ٤٩٣ ر ٠ - ٤٧٢ دولار) [١٤٠٦ هـ	
٤٢٠٠	الاستثمار في عقد الصرف المؤجل	
	إثبات الاعتراف بالخسائر من عقد الصرف المؤجل الناتجة من الفرق	
	بين سعر الصرف المؤجل المتعاقد عليه (مارك	
	واحد = ٤٩٣ ر ٠ دولار) وسعر الصرف المؤجل عن فترة الثلاثين يوماً	
	المتبقية من العقد (مارك واحد = ٤٧٢ ر ٠ دولار).	
٩٤٤٠٠	الاستثمار في ماركات المانية	٣٠ من جمادى الثانية
٩٨٦٠٠	عقد صرف مؤجل تحت الدفع	١٤٠٦ هـ
٩٤٤٠٠	الاستثمار في عقد الصرف المؤجل	
	(٩٨٦٠٠ - ٢٠٠ ر ٤ دولار)	
٩٨٦٠٠	التقديية	
	إثبات دفع قيمة عقد الصرف المؤجل واستلام الماركات الألمانية.	
٩١٠٠٠	النقدية (٢٠٠ ٠٠٠ مارك × ٤٥٥ ر ٠)	٣٠ من جمادى
٣٤٠٠	المكاسب والخسائر من عمليات الصرف	الثانية ١٤٠٦
	(٢٠٠ ٠٠٠ مارك × ٤٧٢ ر ٠ - ٤٥٥ ر ٠ دولار)	
٩٤٤٠٠	الاستثمار في ماركات ألمانية	

إثبات بيع الماركات الألمانية بسعر الشراء المعدل وقدره مارك واحد = ٤٥٥ ر - دولار، والاعتراف بالخسائر المترتبة على عملية الصرف.

ومن الملاحظ أن توقعات شركة الأنور عن زيادة أسعار الصرف المعلنة للماركات الألمانية لم تتحقق، ولكن حدث العكس وتحملت الشركة خسائر إجمالية قدرها ٧٦٠٠ دولار (٢٠٠ + ٤٠٠ = ٦٠٠ دولار) نتجت عن عقد الصرف المؤجل الذي تم إبرامه لغرض المضاربة.

وبناء على كل ما سبق نلخص في الجدول التالي إجراءات المحاسبة عن عقود الصرف المؤجلة التي ناقشناها في الأجزاء السابقة.

الفرض من العقد	المقصود أو الملاوة أو المقتضى	المعاصرة	المقاس	المقاس	المقاس
لا يستهدف الوفاء بالالتزام عدد بالعدد الاجتهادي	الفرق بين سعر الصرف المؤجل وسعر الصرف المعلن في تاريخ العقد	يستهدف كمصرف أو إيراد على مدى فترة العقد	لا يستهدف خلال فترة العقد، ويكمل على تكلفة البيع المباشرة عند استلامها	الفرق بين أسعار الصرف المعلن في تاريخ القياس وتاريخ العقد (أو آخر تاريخ للقياس)	الفرق بين أسعار الصرف المعلن في تاريخ القياس وتاريخ العقد (أو آخر تاريخ للقياس)
يستهدف الوفاء بالالتزام عدد بالعدد الاجتهادي	الفرق بين سعر الصرف المؤجل وسعر الصرف المعلن في تاريخ العقد	لا يستهدف خلال فترة العقد، ويكمل على تكلفة البيع المباشرة عند استلامها	الفرق بين أسعار الصرف المعلن في تاريخ القياس وتاريخ العقد (أو آخر تاريخ للقياس)	الفرق بين أسعار الصرف المعلن في تاريخ القياس وتاريخ العقد (أو آخر تاريخ للقياس)	الفرق بين أسعار الصرف المعلن في تاريخ القياس وتاريخ العقد (أو آخر تاريخ للقياس)

المقاسية
تدرج في قائمة دخل
الفترة المحاسبية التي
تغيرت فيها أسعار
الصرف

المقاس
الفرق بين أسعار الصرف
المعلن في تاريخ القياس
وتاريخ العقد (أو آخر
تاريخ للقياس)

المعاصرة
يستهدف كمصرف أو
إيراد على مدى فترة العقد

المقاس
الفرق بين سعر الصرف
المؤجل وسعر الصرف
المعلن في تاريخ العقد

المقاس
الفرق بين أسعار الصرف
المعلن في تاريخ القياس
وتاريخ العقد (أو آخر
تاريخ للقياس)

المقاسية
تدرج في قائمة دخل
الفترة المحاسبية التي
تغيرت فيها أسعار
الصرف

يُدْرَج في قائمة دخول الفترة المحاسبية التي يغير خلالها أسعار الصرف.	الفرق بين سعر الصرف المؤجل عن الفترة المتبقية من العقد ومعدل الصرف المتعاقد عليه أو المعدل الذي سبق استخدامه في آخر عملية مكسب أو خسارة.	لا يتم المحاسبية عن الخصم أو الملاوة بصفة مستقلة.	الفرق بين سعر الصرف المؤجل وسعر الصرف المعلن في تاريخ العقد
--	--	---	---

**القوائم المالية المجمعة أو الموحدة
عن الفروع أو الشركات التابعة الأجنبية
Consolidated or combined Financial statements
for foreign subsidiaries or branches**

قد تكون الشركة الأم أمريكية، بينما فروعها أو شركاتها التابعة في دول أجنبية، وعندئذ تقوم الشركة الأمريكية بإعداد القوائم المالية المجمعة أو الموحدة التي تتضمن الأصول والالتزامات ونتائج العمليات المتعلقة بفروعها أو شركاتها التابعة الموجودة في دول أجنبية. وعند إعداد مثل هذه القوائم يجب أن تقوم الشركة الأمريكية بتحويل Translate المبالغ التي تظهر بالقوائم المالية الخاصة بهذه الوحدات الأجنبية من العملة الرسمية Functional currency لهذه الوحدات إلى الدولار الأمريكي. ومثل هذه المعالجة يجب أن تتم أيضاً بالنسبة للشركات التابعة الأجنبية غير الموحدة، وأي شركات أخرى مستثمر فيها ويتم المحاسبة عنها وفقاً لأساس الملكية.

العملة الرسمية : Functional Currency

قام مجلس معايير المحاسبة المالية بتعريف العملة الرسمية في تقريره رقم (٥٢) على النحو التالي^(١):

«العملة الرسمية لوحدة إقتصادية معينة هي عملة المجتمع الإقتصادي الذي فيه الوحدة بصفة أساسية، وهي عادة عملة المجتمع الذي تولد فيه التدفقات النقدية الأساسية سواء متحصلات أو مدفوعات».

فإذا كان هناك وحدة إقتصادية معينة تتمتع بإكتفاء ذاتي نسبياً في عملياتها واندجيت مع وحدة أخرى في دولة معينة فتكون العملة الرسمية بصفة عامة هي عملة تلك الدولة التي تنتمي إليها الشركة المندجة. ومع ذلك، فقد لا تكون العملة الرسمية لوحدة أجنبية معينة هي عملة الدولة التي تقع فيها. فعلى سبيل

المثال، يمكن أن تكون عملة الشركة القابضة هي العملة الرسمية بالنسبة للعمليات المباشرة والمكاملة لعمليات الشركة القابضة أو العمليات التي تكون إمتداداً لعملياتها.

هذا وقد تضمن التقرير رقم (٥٢) مجموعة من الإرشادات للمساعدة في تحديد العملة الرسمية لوحدة أجنبية معينة^(١):

يجب أن يؤخذ في الإعتبار العوامل الإقتصادية الأساسية الموضحة فيما بعد، وأي عوامل ممكنة أخرى، عند تحديد العملة الرسمية، ويمكن الاعتماد على واحد أو أكثر من هذه العوامل:

(أ) مؤشرات التدفق النقدي:

١ - تستخدم العملة الأجنبية: عندما تتم التدفقات النقدية المتعلقة بأصول والتزامات الوحدة الأجنبية بعملة أجنبية بصفة أساسية، وألا يكون لها تأثير مباشر على التدفقات النقدية للشركة القابضة.

٢ - تستخدم عملة الشركة القابضة: عندما تؤثر التدفقات النقدية المتعلقة بأصول والتزامات الوحدة الأجنبية على التدفقات النقدية للشركة القابضة في الفترة القصيرة، وأن تكون متاحة للتحويل إلى الشركة القابضة.

(ب) مؤشرات أسعار المبيعات:

١ - تستخدم العملة الأجنبية: عندما لا تستجيب أسعار بيع منتجات الوحدة الأجنبية للتغيرات في أسعار الصرف في الفترة القصيرة وأن يعتمد تحديد أسعار هذه المنتجات على المنافسة المحلية أو التشريعات الحكومية المحلية.

٢ - تستخدم عملة الشركة القابضة: عندما تستجيب أسعار بيع منتجات الوحدة الأجنبية للتغيرات في أسعار الصرف في الفترة القصيرة، وهو الأمر الذي يحدث عندما تتحدد أسعار البيع على ضوء المنافسة العالمية أو أسعار دولية.

(١) المرجع السابق، من ص ٢٥ إلى ص ٢٧.

(جـ) مؤشرات أسواق البيع :

١ - تستخدم العملة الأجنبية : عندما تكون هناك سوق عملية نشطة لتصريف منتجات الوحدة الأجنبية ، ويصدق نفس القول بالرغم من احتمال تصدير كمية كبيرة من هذه المنتجات .

٢ - تستخدم عملة الشركة القابضة : عندما تتم معظم المبيعات في سوق الدولة التي تنتمي لها الشركة القابضة ، أو عندما تتم عقود البيع بعملة الشركة القابضة .

(د) مؤشرات المصروفات :

١ - تستخدم العملة الأجنبية : عندما تكون تكاليف منتجات أو خدمات الوحدة الأجنبية تكاليف عملية بصفة أساسية ، سواء أكانت تكاليف العمال أم المواد الأولية أم مقابل أي تسهيلات أخرى ، ويصدق نفس القول بالرغم من احتمال استيراد بعض عناصر التكاليف من دول أخرى .

٢ - تستخدم عملة الشركة القابضة : عندما يتم الحصول على معظم عوامل الإنتاج اللازمة للوحدة الأجنبية من الدولة التي تقع فيها الشركة القابضة ، سواء أكانت في شكل عمال ، أم مواد أولية ، أم أي تسهيلات أخرى .

(هـ) المؤشرات المالية :

١ - تستخدم العملة الأجنبية : عندما يكون التمويل بالعملة الأجنبية بصفة أساسية وأن تكون الأموال المتولدة من عمليات الوحدة الأجنبية كافية لسداد الإلتزامات الموجودة ، والإلتزامات العادية والمتوقعة .

٢ - تستخدم عملة الشركة القابضة : عندما يكون التمويل من الشركة القابضة بصفة أساسية أو من أي مصدر آخر يتعامل بالدولار ، أو عندما تكون الأموال المتولدة من عمليات الوحدة الأجنبية غير كافية لسداد الإلتزامات الموجودة والإلتزامات العادية والمتوقعة دون الحصول على أموال إضافية من الشركة القابضة . إذا حصلت الوحدة الأجنبية على أموال إضافية من الشركة القابضة بغرض التوسع لا يعتبر أحد العوامل ، بشرط أن تكون الأموال المتولدة من عمليات الوحدة الأجنبية كافية لسداد ذلك التمويل الإضافي .

(و) مؤشرات العمليات المقابلة والعلاقات المتبادلة:

١ - تستخدم العملة الأجنبية: عندما يكون حجم العمليات المقابلة منخفضاً وعندما لا توجد علاقة تبادلية قوية بين عمليات الوحدة الأجنبية والشركة القابضة. ومع ذلك قد تعتمد عمليات الوحدة الأجنبية على مزايا تنافسية تتمتع بها الشركة القابضة مثل حقوق الاختراع والعلامات التجارية.

٢ - تستخدم عملة الشركة القابضة: عندما يكون حجم العمليات المتبادلة كبيراً، وعندما توجد علاقة تبادلية قوية بين عمليات الوحدة الأجنبية والشركة القابضة.

ويتضح من الإرشادات السابقة أهمية تحديد العملة الرسمية الملائمة للوحدة الأجنبية.

أساليب بديلة لتحويل عملة القوائم المالية الخاصة بالوحدات الأجنبية:

Alternative methods for translating foreign entities financial

إذا كان سعر صرف العملة الرسمية الخاصة بأحد الفروع الأجنبية أو إحدى الشركات التابعة مستقراً ولا يتعرض للتقلبات فيكون من الأسهل تحويل عناصر القوائم المالية الخاصة بالوحدة الأجنبية إلى الدولار.

ولكن إذا كانت أسعار الصرف تتغير باستمرار، فعندئذٍ يواجه المحاسبون صعوبات تشبه تلك التي تواجههم عند تقويم المخزون خلال الفترة التي تتغير فيها الأسعار. وفي مثل هذه الحالة يثار التساؤل عن ماهية سعر الصرف أو أسعار الصرف الواجب استخدامها في تحويل عناصر القوائم المالية المتعلقة بالوحدات الأجنبية؟ وفي هذا الصدد تعددت وجهات النظر قبل صدور تقرير مجلس معايير المحاسبة المالية رقم (٥٢)، وكانت توجد عدة أساليب لتحويل العملات الأجنبية يمكن تبويبها في ثلاثة أنواع رئيسية هي أسلوب العناصر الجارية وغير الجارية وأسلوب العناصر النقدية وغير النقدية، ثم أسلوب سعر الصرف الجاري.

هذا وتباين هذه الأساليب الثلاثة في طرق تحويل قيم عناصر الميزانية

العمومية. ونعرض في الأجزاء التالية تفسيراً موجزاً حول كل أسلوب من هذه الأساليب.

أسلوب العناصر الجارية وغير الجارية: **Current/ Noncurrent Method**

في ظل هذا الأسلوب تحول الأصول المتداولة والالتزامات قصيرة الأجل وفقاً لسعر الصرف السائد في تاريخ الميزانية العمومية الخاصة بالوحدة الأجنبية (أي سعر الصرف الجاري). أما الأصول والالتزامات الأخرى وكذلك عناصر حقوق الملكية يتم تحويلها بأسعار الصرف التاريخية التي كانت سائدة عند تسجيل هذه الأصول والالتزامات والحقوق في السجلات المحاسبية للوحدة الأجنبية. أما بالنسبة لقائمة الدخل، فتحول مصروفات الإستهلاك والإستنفاد طبقاً لأسعار الصرف التاريخية التي استخدمت في الأصول المرتبطة بها، أما عناصر المصروفات والإيرادات الأخرى فيتم تحويلها باستخدام متوسط سعر الصرف عن الفترة المحاسبية.

هذا وقد سبق استخدام هذا الأسلوب لعدة سنوات بموافقة المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA، إستناداً إلى أنه يركز على مظهر السيولة (التصفية - Liquidity) للمركز المالي الخاص بالوحدة الأجنبية عن طريق تقويم عناصر رأس المال العامل بما يعادل الدولارات في تاريخ إعداد الميزانية العمومية ولكن في الآونة الأخيرة، أعترض الكثيرون على هذا الأسلوب بسبب تخليه عن مبدأ التكلفة التاريخية، فالمخزون في هذا الأسلوب يقوم على أساس سعر الصرف الجاري Current Rate بدلاً من أسعار الصرف التاريخية Historical rates التي كانت سائدة في تاريخ شراء المخزون.

أسلوب العناصر النقدية، وغير النقدية:

Monetary/ Nonmonetary, Method

يتم في ظل هذا الأسلوب التركيز على خصائص الأصول والالتزامات بدلاً من التركيز على أسلوب تبويبها في الميزانية العمومية، حيث يميز بين العناصر النقدية والعناصر غير النقدية. وتمثل الأصول والالتزامات النقدية في الحقوق والالتزامات ذات القيم النقدية الثابتة حيث تحول باستخدام سعر الصرف الجاري. أما الأصول

والإلتزامات الأخرى وحسابات حقوق الملكية فيتم تحويلها باستخدام أسعار الصرف التاريخية الملائمة.

وفي قائمة الدخل يستخدم متوسط أسعار الصرف لكل عناصر الإيرادات والمصروفات بإستثناء الإستهلاك والإستفاد وتكلفة البضاعة المبعة حيث يتم تحويلها باستخدام أسعار الصرف التاريخية الملائمة.

ويرى مؤيدو هذا الأسلوب أنه لا يتخلل عن مبدأ التكلفة التاريخية في القوائم المالية الخاصة بالوحدة الأجنبية، ولأن القوائم يتم تجميعها أو توحيدها مع القوائم المالية الخاصة بالشركة القابضة متعددة الجنسية، فمن اللازم أن يكون هناك إتساق في المبادئ المحاسبية المستخدمة في القوائم المالية المجمعة أو الموحدة. هذا وقد أستخدم أسلوب التمييز بين العناصر النقدية وغير النقدية بموافقة مجلس معايير المحاسبة المالية FASB قبل صدور التقرير رقم (٥٢).

أسلوب سعر الصرف الجاري: Current Rate Method

من الإنتقادات التي وجهت لأسلوب التمييز بين العناصر النقدية وغير النقدية أنه يغلب مظاهر الشركة القابضة على المركز المالي ونتائج عمليات الوحدة الأجنبية فوفقاً لهذا الأسلوب تظهر التغيرات في أصول والإلتزامات الوحدة الأجنبية وتظهر نتائج العمليات كما لو كانت نفذت بعملة الشركة القابضة، وهو الأمر الذي يتجاهل المركز المالي الفعلي وعلاقات العمليات في الوحدة الأجنبية.

وبسبب هذه الإنتقادات فضل البعض استخدام أسلوب سعر الصرف الجاري حيث يتم تحويل كل عناصر الميزانية العمومية بإستثناء حسابات حقوق الملكية باستخدام سعر الصرف الجاري. أما حسابات حقوق الملكية فيتم تقويمها وفقاً لأسعار الصرف التاريخية.

وتأكيداً لخاصية العملة الرسمية وتطبيقها على عمليات الوحدة الأجنبية فقد تترجم كل الإيرادات والمصروفات بالسعر الجاري في تواريخ العمليات إذا أمكن تنفيذ ذلك عملياً. وإذا تعذر ذلك يستخدم متوسط سعر الصرف لكل الإيرادات والمصروفات.

معايير التحويل التي أرساها مجلس معايير المحاسبة المالية:

Standards for translation established by the FASB:

لقد تبني مجلس معايير المحاسبة المالية في تقريره رقم (٥٢) أسلوب سعر الصرف الجاري لتحويل عناصر القوائم المالية الخاصة بالوحدة الأجنبية من العملة الرسمية لهذه الوحدة إلى الدولار الأمريكي باعتباره عملة الشركة القابضة الموجودة في الولايات المتحدة الأمريكية. وإذا كانت السجلات المحاسبية بالوحدة الأجنبية محسوبة بعملة أخرى بخلاف عملتها الرسمية، فمن اللازم إعادة قياس Remeasure أرصدة الحسابات حتى تصبح بالعملة الرسمية قبل تعديل القوائم المالية. ويجب إعادة القياس باستخدام أسلوب العناصر النقدية وغير النقدية الذي عرضناه في جزء سابق. وإذا كانت العملة الرسمية للوحدة الأجنبية هي الدولار، فغندئذ يكتفي بعملية إعادة القياس ولا يلزم الأمر تحويل عناصر القوائم المالية الخاصة بالوحدة الأجنبية. ولأن عملية إعادة القياس يجب أن تسبق عملية التحويل فسوف نتناولها بالشرح في الجزء التالي أولاً

إعادة قياس العمليات المسجلة في دفاتر الوحدة الأجنبية:

Remeasurement of a foreign entity's accounting records

لقد أوصى مجلس معايير المحاسبة المالية بمجموعة من الإرشادات التي يمكن الإعتماد عليها في إعادة قياس العمليات المسجلة في دفاتر الوحدة الأجنبية وهي:

«يجب أن تسفر عملية إعادة القياس عن النتائج نفسها كما لو كانت سجلات الوحدة الأجنبية محسوبة أصلاً بالعملة الرسمية. ولتحقيق هذا الهدف، يجب استخدام أسعار الصرف التاريخية بين العملة الرسمية وأي عملة أخرى لإعادة قياس القيم المسجلة في حسابات معينة (سوف نستخدم سعر الصرف الجاري للحسابات الأخرى...). ويجب أيضاً الاعتراف في الدخل الجاري بكل المكاسب أو الخسائر الناتجة عن عملية إعادة قياس الأصول والالتزامات النقدية التي لم تخضع للعملة الرسمية (مثل ذلك، الأصول والالتزامات التي لم تخضع للدولار بينما كان الدولار هو العملة الرسمية)».

ونعرض فيما يلي العناصر غير النقدية التي تظهر في الميزانية العمومية

وحسابات الإيرادات والمصروفات التي ترتبط بهذه العناصر والتي يجب إعادة قياسها باستخدام أسعار الصرف التاريخية، حتى تسفر هذه العناصر والحسابات عن النتائج نفسها كما لو كانت السجلات المحاسبية مسوكة أصلاً بالعملة الرسمية. (أما العناصر الأخرى فيتم قياسها باستخدام معدلات الصرف الجارية).

الأوراق المالية المسجلة بالتكلفة:

- الإستثمارات في أسهم.
- الإستثمارات في سندات - لا يستهدف الاحتفاظ بها حتى ميعاد الإستحقاق.
- المخزون المسجل بالتكلفة.
- المدفوعات المقدمة قصيرة الأجل مثل التأمين، والأعلان، والإيجار.
- الأصول الرأسالية ومجمع الاستهلاك المرتبط بها.
- الأصول غير الملموسة. مثل الشهرة، وحقوق الاختراع، والعلامات التجارية وحقوق الامتياز.
- الأعباء والعناصر الدائنة المؤجلة بإستثناء ضرائب الدخل المؤجلة.
- الإيرادات المؤجلة.
- الأسهم العادية لرأس المال.
- الأسهم الممتازة المسجلة بسعر الأصدار.
- أمثلة لبعض عناصر الإيرادات والمصروفات المرتبطة بالعناصر غير النقدية:
 - تكلفة البضاعة المباعة.
 - مصروف استهلاك العقارات والأجهزة والمعدات.
 - مصروف إستفاد الأصول غير الملموسة.
 - مصروف إستفاد الأعباء والعناصر الدائنة المؤجلة بإستثناء ضرائب الدخل المؤجلة.

وبصفة عامة، يعتبر سعر الصرف التاريخي أو الجاري الملائم هو سعر الصرف المستخدم في تحويل العملة الأجنبية عند سداد التوزيعات. وطبقاً لذلك، إذا كانت إحدى الشركات الأمريكية متعددة الجنسية لها في الخارج فروع، أو شركات مستثمر فيها، أو شركات تابعة، فهي تستخدم سعر الصرف المعلن للشراء

في تاريخ إعداد الميزانية العمومية أو في تاريخ سابق لإعادة قياس القوائم المالية.

مثال توضيحي عن إعادة قياس أرصدة حسابات الوحدة الأجنبية:

لتوضيح كيفية إعادة قياس أرصدة حسابات الوحدة الأجنبية إلى عملتها الرسمية، نعود إلى مثالنا في الفصل الأول المتعلق بشركة الواحة حيث كانت البضاعة تشحن من المركز الرئيسي بالرياض إلى فرع الشركة بالبدائع بسعر يزيد عن التكلفة. وسوف نفترض في هذا الجزء أن المركز الرئيسي بالولايات المتحدة الأمريكية والفرع في فرنسا، وكلاهما يستخدم نظام المخزون المستمر. وسوف نفترض أيضاً أن العملة الرسمية للفرع هي الدولار الأمريكي، ومع ذلك فإن الفرع يحسب سجلاته المحاسبية بالفرنك الفرنسي.

هذا، وسوف نكرر في هذا الفصل نفس العمليات التي عرضناها في الفصل الثالث بافتراض وجود المركز الرئيسي في أمريكا والفرع في فرنسا، وسوف نوضح بجانب كل عملية معدل الصرف الأجنبي للفرنكات الفرنسية في تاريخ كل عملية.

عمليات السنة الأولى:

- ١ - أرسل المركز الرئيسي ١٠٠٠ دولار إلى الفرع (الفرنك = ٢٠٠ دولار).
- ٢ - أرسل المركز الرئيسي بضاعة إلى الفرع كانت تكلفتها ٦٠٠٠٠ دولار، وسعر الفاتورة ٩٠٠٠٠ دولار. (الفرنك = ٢٠٠ دولار).
- ٣ - اشترى الفرع أثاث بمبلغ ٢٥٠٠ فرنك، ويتم المحاسبة عن الأصول الرأسمالية في دفاتر المركز الرئيسي (الفرنك = ٢٠٠ دولار).
- ٤ - بلغت مبيعات الفرع بالأجل مبلغ ٥٠٠٠٠٠ فرنك (الفرنك = ١٦٠ دولار) وكانت تكلفة هذه البضاعة ٣٣٧ ٥٠٠ فرنك.
- ٥ - حصل الفرع من العملاء مبالغ قدرها ٢٤٨ ٠٠٠ فرنك. (الفرنك = ٢٥٠ دولار).
- ٦ - بلغت مصروفات العمليات المسددة نقداً بمعرفة الفرع ٨٠ ٠٠٠ فرنك (الفرنك = ٢٥٠ دولار).

٧ - حول الفرع إلى المركز الرئيسي مبالغ قدرها ١٥٦ ٢٥٠ فرنك (الفرنك = ٠ر٢٤ دولار).

٨ - بلغت مصروفات العمليات التي أنفقت بمعرفة المركز الرئيسي وحملها على الفرع ٣٠٠٠ دولار (الفرنك = ٠ر٢٤ دولار).

هذا وقد كان سعر الصرف في نهاية العام الفرنك = ٠ر٢٣ دولار. وبناء على هذه المعلومات نوضح في الصفحة التالية كيفية تسجيل العمليات في دفاتر كل من المركز الرئيسي بالولايات المتحدة الأمريكية والفرع في فرنسا.

شركة الواحة
دفترتي اليومية العامة في كل من المركز الرئيسي والفرع
عن السنة الأولى

رقم العملية	المركز الرئيسي (السجلات المحاسبية بالدولار)	الفرع الفرنسي (السجلات المحاسبية بالفرنك)
(١)	الاستثمار في فرع فرنسا ١٠٠٠	النقدية ٥٠٠٠
(٢)	النقدية ١٠٠٠ الاستثمار في فرع فرنسا ٩٠٠٠ المخزون ٦٠٠٠٠ مخصص تقويم البضاعة بالزيادة ٣٠٠٠٠	المركز الرئيسي ٥٠٠٠ المخزون ٤٥٠٠٠ المركز الرئيسي ٤٥٠٠٠
(٣)	الأثاث - بفرع فرنسا ٥٠٠ الاستثمار في فرع فرنسا ٥٠٠	المركز الرئيسي ٢٥٠٠ النقدية ٢٥٠٠
(٤)	لا توجد قيود	العملاء ٥٠٠٠٠٠ تكلفة البضاعة المباعة ٣٣٧٥٠٠ المبيعات ٥٠٠٠٠٠٠ المخزون ٣٣٧٥٠٠
(٥)	لا توجد قيود	النقدية ٢٤٨٠٠٠ العملاء ٢٤٨٠٠٠
(٦)	لا توجد قيود	مصرفات العمليات ٨٠٠٠٠ النقدية ٨٠٠٠٠
(٧)	النقدية ٣٧٥٠٠ الاستثمار في فرع فرنسا ٣٧٥٠٠	المركز الرئيسي ١٥٦٢٥٠ النقدية ١٥٦٢٥٠
(٨)	الاستثمار في فرع فرنسا ٣٠٠٠ مصرفات العمليات ٣٠٠٠	مصرفات العمليات ١٢٥٠٠ المركز الرئيسي ١٢٥٠٠

وبناء على هذه القيود نوضح فيما يلي حساب الاستثمار في فرع فرنسا كما يظهر في السجلات المحاسبية الخاصة بالمركز الرئيسي بالدولار الأمريكي قبل إقفال الحسابات:

حساب الاستثمار في فرع فرنسا بالدولار الأمريكي
(حساب مقابل بدفتر أستاذ المركز الرئيسي)

التاريخ	البيان	المدين	الدائن	الرصيد
	النقدية المرسلة للفرع	١٠٠٠		١٠٠٠
	البضاعة المرسلة للفرع	٩٠٠٠٠		٩١٠٠٠
	أثاث تم شراؤه بمعرفة الفرع		٥٠٠	٩٠٥٠٠
	النقدية المحصلة من الفرع		٣٧٥٠٠	٥٣٠٠٠
	مصرفات العمليات المحملة على الفرع	٣٠٠٠		٥٦٠٠٠

أما السجلات المحاسبية المسوكة بالفرع، فيظهر فيها حساب المركز الرئيسي بالفرنك الفرنسي، حيث يظهر على الصورة التالية قبل إقفال الحسابات.

حساب المركز الرئيسي بالفرنك الفرنسي
(حساب مقابل بدفتر أستاذ الفرع)

التاريخ	البيان	المدين	الدائن	الرصيد
	النقدية الواردة من المركز الرئيسي		٥٠٠٠	٥٠٠٠
	البضاعة الواردة من المركز الرئيسي		٤٥٠٠٠٠	٤٥٥٠٠٠
	الأثاث المشتري بمعرفة الفرع	٢٥٠٠		٤٥٢٥٠٠
	النقدية المرسلة إلى المركز الرئيسي	١٥٦٢٥٠		٢٩٦٢٥٠
	مصرفات عمليات بمعرفة المركز الرئيسي		١٢٥٠٠	٣٠٨٧٥٠

وإذا قمنا بترحيل كل القيود السابقة إلى حسابات الأستاذ العام بدفاتر الفرع سوف يظهر ميزان المراجعة في نهاية السنة الأولى بالفرنك الفرنسي على النحو التالي:

شركة الواحة
الفرع الفرنسي - ميزان المراجعة (بالفرنك)
في ١٢/٣٠ السنة الأولى

الأرصدة المدينة	الأرصدة الدائنة
١٤ ٢٥٠	النقدية
٢٥٢ ٠٠٠	العملاء
١١٢ ٥٠٠	المخزون
	المركز الرئيسي ٣٠٨ ٧٥٠
	المبيعات ٥٠٠ ٠٠٠
٣٣٧ ٥٠٠	تكلفة البضاعة المباعة
٩٢ ٥٠٠	مصرفات العمليات
<u>٧٠٨ ٧٥٠</u>	<u>٨٠٨ ٧٥٠</u>

إعادة قياس أرصدة ميزان المراجعة:

نوضح فيما يلي كيفية إعادة قياس أرصدة ميزان المراجعة الخاص بالفرع الفرنسي وذلك عن طريق تقويم هذه الأرصدة إلى ما يعادلها بالدولار الأمريكي باستخدام أسعار الصرف المناسبة.

شركة الواحة الأمريكية
إعادة قياس أرصدة ميزان مراجعة الفرع
(تقويم الأرصدة بالدولار الأمريكي بدلاً من الفرنك الفرنسي)
في ١٢/٣٠ السنة الأولى

الأرصدة بالدولار	الأرصدة بالفرنك معدلات	المدين (الدائن)	الصرف	المدين (الدائن)
	١٤ ٢٥٠	(١) ٢٣ -	٣ ٢٧٨	النقدية
	٢٥٢ ٠٠٠	(١) ٢٣ -	٥٧ ٩٦٠	العملاء
	١١٢ ٥٠٠	(٢) ٢٠ -	٢٢ ٥٠٠	المخزون

المركز الرئيسي	(٣٠٨٧٥٠)	(٣)	(٥٦٠٠٠)
المبيعات	(٥٠٠ ٠٠٠)	(٤) ٢١٥ ر -	(١٠٧ ٥٠٠)
تكلفة البضاعة المباعة	٣٣٧ ٥٠٠	(٢) ٢٠ ر -	٦٧ ٥٠٠
مصرفات العمليات	٩٢ ٥٠٠	(٤) ٢١٥ ر -	١٩ ٨٨٧
جملة فرع	صفر		٧ ٦٢٥
المكاسب من الصرف الأجنبي			(٧٦ ٢٥)
الإجمالي	صفر		صفر

١ - معدل الصرف الجاري في ١٢/٣٠ / السنة الأولى.

٢ - معدل الصرف التاريخي (عندما شحنت البضاعة من المركز الرئيسي إلى الفرع).

٣ - رصيد حساب الاستثمار في الفرع كما يظهر في سجلات المركز الرئيسي.

٤ - متوسط سعر الصرف عن السنة الأولى، حيث كان أول العام (الفرنك = ٢٠ ر - دولار) وفي نهاية العام (الفرنك = ٢٣ ر - دولار).

وإذا نظرنا إلى عملية إعادة القياس السابقة سوف نلاحظ ما يلي:

١ - تم إعادة قياس الأصول النقدية باستخدام سعر الصرف الجاري، وهناك عنصر واحد غير نقدي وهو المخزون الذي تم إعادة قياسه باستخدام سعر الصرف التاريخي الملائم.

٢ - لتحقيق نفس النتائج بسرعة وكتيجة لإعادة قياس العمليات التي تظهر في حساب المركز الرئيسي بالفرع باستخدام المعدلات التاريخية، فقد تم استخدام رصيد حساب الاستثمار (كما يظهر بالدولار في دفاتر المركز الرئيسي) بدلاً من حساب المركز الرئيسي (كما يظهر بالفرنك في دفاتر الفرع).

٣ - تم استخدام متوسط أسعار الصرف لإعادة قياس حسابات المصروفات والإيرادات بخلاف تكلفة البضاعة المباعة التي تم إعادة قياسها باستخدام معدلات الصرف التاريخية الملائمة. وقد استخدمنا في هذا الصدد المتوسط البسيط لسعري أول ونهاية العام، أما في الحياة العملية فقد يستخدم المتوسط

المرجح على أساس شهري أو ربع سنوي أو يومي .

٤ - المبلغ الذي ظهر بعنوان المكاسب من عملية الصرف الأجنبي يمثل الفرق بين إجمالي العناصر المدينة والعناصر الدائنة في ميزان المراجعة بعد إعادة القياس . ويجب إدراج هذه المكاسب في صافي دخل الفرع عن السنة الأولى لأنها نتجت عن عمليات الفرع التي سجلت بالفرنكات الفرنسية بدلاً من الدولار الذي يمثل العملة الرسمية للفرع .

هذا وبعد إعادة قياس أرصدة ميزان مراجعة الفرع من الفرنك إلى الدولار، يمكن إعداد القوائم المالية المجمعة للمركز الرئيسي والفرع بالطريقة نفسها التي شرحناها في الفصل الأول .

تحويل عناصر القوائم المالية الخاصة بالوحدة الأجنبية :

Translation of a Foreign Entity's Financial Statements:

لتوضيح كيفية تحويل عناصر القوائم المالية لوحدة أجنبية لم يكن الدولار عملتها الرسمية، نفترض أنه في ٣٠ من جمادى الأولى سنة ١٤٠٦ هـ حصلت إحدى الشركات الأمريكية متعددة الجنسية على ٣٠٪ من الأسهم العادية المتداولة لإحدى الشركات الفرنسية . وبالرغم من أن حجم استثمار الشركة الأمريكية يمكنها من السيطرة على العمليات والسياسات المالية الخاصة بالشركة الفرنسية المستثمر فيها، إلا أن العملة الرسمية لهذه الوحدة الأجنبية كانت الفرنك الفرنسي . هذا وقد اشترت الشركة الأمريكية استثمارها في الشركة الفرنسية مقابل مبلغ ٦٠٠ ٠٠٠ فرنك . وقد حصلت الشركة الأمريكية على هذا المبلغ مقابل ١٥٠ ٠٠٠ دولار، طبقاً لسعر الصرف المعلن للبيع حيث قدره فرنك واحد = ٢٥ ر - دولار . وقد كانت حسابات حقوق الملكية في الشركة الفرنسية المستثمر فيها في ٣٠ من جمادى الأولى سنة ١٤٠٦ كما يلي :

الأسهم العادية	٥٠٠ ٠٠٠ فرنك
علاوة الإصدار	٦٠٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة	٩٠٠ ٠٠٠
إجمالي حقوق الملكية	<u><u>٢ ٠٠٠ ٠٠٠</u></u> فرنك

وطبقاً لهذه البيانات لا يوجد هناك فرق بين تكلفة استثمار الشركة الأمريكية وحصلتها في صافي أصول الشركة الفرنسية المستثمر فيها (٢٠٠٠٠٠٠ فرنك \times ٣٠٪ = ٦٠٠٠٠٠٠ فرنك تمثل تكلفة الاستثمار). ونوضح فيما يلي كيفية تحويل القوائم المالية الخاصة بالشركة الفرنسية المستثمر فيها حيث كانت أسعار صرف الفرنك كما يلي:

في ٣٠ من جمادى الأولى ١٤٠٦ هـ	٢٥ ر- دولار
في ٣٠ من جمادى الأولى ١٤٠٧ هـ	٢٧ ر- دولار
متوسط السنة المنتهية في ٣٠ من جمادى الأولى ١٤٠٧	٢٦ ر- دولار.

الشركة الفرنسية المستثمر فيها

تحويل عناصر القوائم المالية إلى الدولار الأمريكي

عن السنة المنتهية في ٣٠ من جمادى الأولى ١٤٠٧ هـ

قائمة الدخل	بالفرنكات الفرنسية × سعر الصرف = بالدولارات الأمريكية	
صافي المبيعات	٦ ٠٠٠ ٠٠٠	(١) ٢٦ ر- ١ ٥٦٠ ٠٠٠
التكاليف والمصروفات	٤ ٠٠٠ ٠٠٠	(١) ٢٦ ر- ١ ٠٤٠ ٠٠٠
صافي الدخل	٢ ٠٠٠ ٠٠٠	٥٢٠ ٠٠٠

قائمة الأرباح المحتجزة:

الأرباح المحتجزة، أول العام	٩ ٠٠٠ ٠٠٠	(٢) ٢٥ ر- ٢٢٥ ٠٠٠
يضاف: صافي الدخل	٢ ٠٠٠ ٠٠٠	٥٢٠ ٠٠٠
جملة فرعية	٢ ٩٠٠ ٠٠٠	٧٤٥ ٠٠٠
ي طرح: التوزيعات ^(٣)	٦ ٠٠٠ ٠٠٠	(٣) ٢٧ ر- ١٦٢ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة في نهاية العام	٢ ٣٠٠ ٠٠٠	٥٨٣ ٠٠٠

الميزانية العمومية:

الأصول المتداولة	٢ ٠٠٠ ٠٠٠	(٣) ٢٧ ر- ٥٤ ٠٠٠
الأصول الرأسمالية	٤ ٥٠٠ ٠٠٠	(٣) ٢٧ ر- ١,١٢٥,٠٠٠
أصول أخرى	٣٠٠ ٠٠٠	(٣) ٢٧ ر- ٨١ ٠٠٠
جملة الأصول	٥ ٠٠٠ ٠٠٠	١ ٣٥٠ ٠٠٠

الالتزامات قصيرة الأجل	١ ٠٠٠ ٠٠٠	(٣) ٢٧ ر- ٢٧ ٠٠٠
الالتزامات طويلة الأجل	١ ٥٠٠ ٠٠٠	(٣) ٢٧ ر- ٤٥٥ ٠٠٠
الأسهم العادية	٥٠٠ ٠٠٠	(٢) ٢٥ ر- ١٢٥ ٠٠٠
علاوة الإصدار	٦٠٠ ٠٠٠	(٢) ٢٥ ر- ١٥٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة	٢ ٣٠٠ ٠٠٠	٥٨٣ ٠٠٠
التعديلات التراكمية		٦٠ ٠٠٠
جملة الالتزامات وحقوق الملكية	٥ ٠٠٠ ٠٠٠	١ ٣٥٠ ٠٠٠

(٣) أعلنت التوزيعات في ٣٠ من جمادى الأولى ١٤٠٧ هـ.

(١) متوسط سعر الصرف عن السنة المنتهية في ٣٠ من جمادى الأولى سنة ١٤٠٧ هـ.

(٢) سعر الصرف التاريخي في ٣٠ من جمادى الأولى سنة ١٤٠٦، تاريخ استثمار الشركة الأمريكية.

(٣) سعر الصرف الجاري في ٣٠ من جمادى الأولى سنة ١٤٠٧ هـ.

ويمكننا ملاحظة الخصائص التالية في عملية تحويل عناصر القوائم المالية الخاصة بالشركة الأجنبية المستثمر فيها:

- (١) حولت كل الأصول والالتزامات بسعر الصرف الجاري.
 - (٢) تم تحويل حسابي علاوة الإصدار، والأرباح المحتجزة أول الفترة بسعر الصرف التاريخي في تاريخ حصول الشركة الأمريكية على الاستثمار في الشركة الفرنسية.
 - (٣) استخدم متوسط سعر الصرف عن السنة المنتهية في ٣٠ من جمادى الأولى ١٤٠٧ في تحويل كل من المصروفات والإيرادات التي ظهرت في قائمة الدخل.
 - (٤) نتج مبلغ التعديلات التراكمية عن تحويل عناصر القوائم المالية، ومثل الفرق بين إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية من ناحية وإجمالي الأصول من ناحية أخرى في الميزانية العمومية المعدلة الخاصة بالشركة الفرنسية. وقد أدرجت هذه التعديلات في قطاع حقوق الملكية في الميزانية العمومية.
- هذا، وبعد تحويل عناصر القوائم المالية الخاصة بالشركة الفرنسية المستثمر فيها من الفرنك الفرنسي (وهو عملتها الرسمية)، إلى الدولار الأمريكي (وهو عملة الشركة المستثمرة)، تقوم الشركة الأمريكية بعمل قيود اليومية التالية لتسجيل نتائج عمليات الشركة المستثمر فيها بالدولار الأمريكي وفقاً لأساس الملكية.

الشركة الأمريكية

اليومية العامة (بالدولار الأمريكي)

في ٣٠ من جمادى الأولى ١٤٠٧ هـ

الاستثمار في أسهم رأس مال الشركة الفرنسية ١٥٦٠٠٠

(٥٢٠٠٠٠ دولار × ٣٠٪)

الدخل من الاستثمار ١٥٦٠٠٠

إثبات ٣٠٪ من صافي دخل الشركة الفرنسية المستثمر فيها.

توزيعات تحت التحصيل (١٦٢٠٠٠ دولار × ٣٠٪) ٤٨٦٠٠

الاستثمار في أسهم رأس مال الشركة الفرنسية ٤٨٦٠٠

إثبات حصتنا في التوزيعات التي أعلتها الشركة المستثمر فيها.

وبعد ترحيل القيدتين السابقين يظهر حساب استثمار الشركة الأمريكية بالدولار على النحو التالي:

الاستثمار في أسهم رأس مال الشركة الفرنسية

التاريخ	البيان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٦/٥/٣٠	شراء ٣٠٪ من أسهم رأس المال	١٥٠ ٠٠٠		١٥٠ ٠٠٠
١٤٠٧/٥/٣٠	حصتنا في صافي الدخل	١٥٦ ٠٠٠		٣٠٦ ٠٠٠
١٤٠٧/٥/٣٠	حصتنا في التوزيعات		٤٨ ٦٠٠	٢٥٧ ٤٠٠

ومن الملاحظ أن رصيد حساب الاستثمار الموضح بعاليه وقدره ٢٥٧ ٤٠٠ دولار يعادل حصة الشركة الأمريكية في إجمالي حقوق ملكية الشركة الفرنسية المستثمر فيها، دون التعديلات التراكمية الناتجة من عملية التحويل كما تظهر في ميزانيتها العمومية بعد تحويل عناصرها إلى الدولار الأمريكي $(125000 + 150000 + 583000 \text{ دولار}) \times 30\% = 257400 \text{ دولار}$. ونوجه النظر إلى أن التعديلات التراكمية الناتجة من عملية التحويل لا تؤخذ في الاعتبار عند تحويل صافي الدخل المعدل أو التوزيعات المعدلة للشركة المستثمر فيها. ولذلك، لا يظهر أثر هذه التعديلات التراكمية في حساب استثمار الشركة المستثمرة. هذا ويبقى حساب التعديلات التراكمية في قطاع حقوق الملكية بالميزانية العمومية المعدلة الخاصة بالشركة الفرنسية المستثمر فيها حتى يتم بيع أو تصفية استثمارات الشركة الأمريكية في الشركة الفرنسية. وفي نفس الوقت، تؤخذ هذه التعديلات في الاعتبار عند تحديد المكاسب أو الخسائر الناتجة من تصفية الاستثمار في الشركة الفرنسية.

مظاهر أخرى لتحويل العملة الأجنبية

Other Aspects of Foreign Currency Translation:

علاوة على ما سبق مناقشته، تضمن تقرير مجلس معايير المحاسبة المالية رقم (٥٢) الموضوعات الأربعة التالية:

مكاسب وخسائر عمليات الصرف المستبعدة من صافي الدخل:

Transaction Gains and Losses Excluded From Net Income:

لقد اشترط مجلس معايير المحاسبة المالية أن تتم المحاسبة عن المكاسب والخسائر الناتجة من عمليات النقد الأجنبي التالية بالطريقة نفسها المتبعة في التعديلات الناتجة من تحويل عناصر القوائم المالية:

١ - عمليات الاستثمار الأجنبي المخصصة لتجنب مخاطر صافي الاستثمار في وحدة أجنبية.

٢ - عمليات النقد الأجنبي التي تتم بين شركات المجموعة والتي لها طبيعة الاستثمار طويل الأجل، عندما تكون الوحدات المرتبطة بالعملة مجمعة أو موحدة، أو يتم المحاسبة عنها وفقاً لأساس الملكية.

ولتوضيح عمليات النقد الأجنبي التي تستهدف تجنب مخاطر صافي استثمار في وحدة أجنبية بطريقة اقتصادية، نعود إلى مثالنا المتعلق بالشركة الفرنسية المستثمر فيها الذي عرضناه في الجزء السابق، حيث نفترض أن الشركة الأمريكية اقترضت مبلغ ١٠٢٠٠٠٠ فرنك فرنسي من أحد البنوك لحماية استثمارها من مخاطر تقلب أسعار الصرف وذلك في ٣٠ من جمادى الأولى ١٤٠٧ هـ. وبمقابل هذا المبلغ القيمة الدفترية لاستثمار الشركة الأمريكية بالفرنك الفرنسي في ١٤٠٧/٥/٣٠ [٥٠٠٠٠٠ + ٦٠٠٠٠٠ + ٢٣٠٠٠٠٠ فرنك] $\times 30\% = ١٠٢٠٠٠٠$ فرنك]. فإذا أصبح سعر الصرف للفرنكات في ١٤٠٨/٥/٣٠ هـ ٢٨ ر- دولار، فعندئذ تكون الشركة الأمريكية قد تحملت خسارة من عملية الصرف قللتها ١٠٢٠٠ دولار [١٠٢٠٠٠٠ فرنك \times (٢٨ ر- ٢٧ ر- دولار) = ١٠٢٠٠ دولار] خلال السنة المنتهية في ١٤٠٨/٥/٣٠ على القرض الذي حصلت عليه من البنك.

وإذا تجاهلنا ضرائب الدخل، فلا يجب أن تعترف الشركة الأمريكية بأي جزء من خسارة عملية الصرف وقدرها ١٠ ٢٠٠ دولار، إذا كانت التعديلات التراكمية في ١٤٠٨/٥/٣٠ هـ، بميزانية الشركة الفرنسية المستثمر فيها مبلغ ٧٠ ٢٠٠ دولار على الأقل، لأن هذا المبلغ يزيد عن رصيد ١٤٠٧/٥/٣٠ هـ بمبلغ ١٠ ٢٠٠ دولار؛ ٧٠ ٢٠٠ دولار - ٦٠ ٠٠٠ دولار = ١٠ ٢٠٠ دولار. أما إذا كانت التعديلات التراكمية أقل من ٧٠ ٢٠٠ دولار فيجب على الشركة الأمريكية الاعتراف بالجزء الملائم من خسارة عملية الصرف. فعلى سبيل المثال، إذا افترضنا أن رصيد حساب التعديلات التراكمية الذي ظهر في الميزانية العمومية المعدلة للشركة المستثمر فيها في ١٤٠٨/٥/٣٠ هـ كان ٦٤ ٥٠٠ دولار، فعندئذ يجب على الشركة الأمريكية أن تسجل القيد التالي في ١٤٠٨/٥/٣٠ هـ.

٥ ٧٠٠	مكاسب وخسائر عمليات الصرف
٥ ٧٠٠	القرض المستحق للبنك

إثبات الاعتراف بالخسارة الناتجة من عملية الصرف على القرض الذي تم الحصول عليه لتجنب مخاطر الاستثمار في الشركة الفرنسية. وقد تم تحديد هذه الخسارة كما يلي:

الالتزام في ١٤٠٧/٥/٣٠ هـ (١٠ ٢٠ ٠٠٠ فرنك فرنسي)	
٢٧ × ر - دولار	٢٧٥ ٤٠٠ دولار
يطرح الإلتزام وفقاً لسعر الصرف المعلن في ١٤٠٧/٥/٣٠ هـ وقدره	
٢٨ ر - دولار (١٠ ٢٠ ٠٠٠ فرنك × ٢٨ ر - دولار)	٢٨٥ ٦٠٠
الفرق	(١٠ ٢٠٠)

يطرح الزيادة في التعديلات التراكمية بالشركة المستثمر فيها:
(٦٤ ٥٠٠ دولار - ٦٠ ٠٠٠ دولار)

٤ ٥٠٠

(٥ ٧٠٠)

الخسائر المعترف بها

العملة الرسمية في اقتصاديات نسبة تضخمها مرتفعة:

Functional Currency in Highly Inflationary Economics:

اشتراط مجلس معايير المحاسبة المالية FASB بأن يكون الدولار (باعتباره عملة الشركة الأمريكية متعددة الجنسية) هو العملة الرسمية للوحدات الأجنبية التي تنتمي إلى اقتصاديات تكون نسبة تضخمها مرتفعة بدرجة كبيرة. وقد عرف المجلس الاقتصاد المتضخم بدرجة عالية.

وبأنه أي اقتصاد يكون تضخمه التراكمي ١٠٠٪ أو أكثر على مدى ثلاث سنوات. وطبقاً لذلك، فإن القوائم المالية الخاصة بأي وحدة أجنبية توجد في دولة تعاني من تضخم مفرط (Hyperinflation) يجب إعادة قياسها بالدولار الأمريكي بصرف النظر عن توفر معايير العملة الرسمية التي أشرنا إليها في جزء سابق من هذا الفصل^(١).

تقويم المعايير المحاسبية المتعلقة بتحويل العملة الأجنبية:

Appraisal of Accounting Standards for Foreign Currency

Translation:

لقد تمت الموافقة على تقرير FASB رقم (٥٢) بأغلبية أربعة أصوات ضد ثلاثة، وهو الأمر الذي يعكس درجة من عدم الرضاء حول المعايير التي أرساها هذا التقرير حول معالجة العملة الأجنبية بالقوائم المالية. ومن أهم الانتقادات التي وجهت إلى هذا التقرير ما يلي:

١ - لقد ميز التقرير بين المكاسب والخسائر التي قد تنتج من عملية إعادة القياس من ناحية، والمكاسب والخسائر التي قد تنتج من التعديلات الناتجة من تحويل عناصر القوائم المالية من ناحية أخرى، ومثل هذا التمييز لا يستند إلى تبرير قوي. فكل من عملية إعادة القياس Remeasurement وعملية التحويل (الترجمة) Translation تنطويان على نفس الأنشطة - وهي إعادة صياغة للقوائم المالية من عملة أجنبية إلى عملة أخرى، ومن ثم كان ينبغي المحاسبة عنهما بأسلوب واحد.

(١) المرجع السابق ص ٥

٢ - يشترط التقرير اعتبار حساب التعديلات التراكمية الناتجة عن تحويل عناصر القوائم المالية من عملة إلى أخرى كأحد حسابات حقوق الملكية، وهو الأمر الذي يتنافى مع التعريف التقليدي لهذه الحقوق.

٣ - لقد نحل هذا التقرير عن مبدأ التكلفة التاريخية عندما وافق على استخدام سعر الصرف الجاري في تحويل عناصر القوائم المالية ذات العملة الأجنبية.

وفي نهاية الأمر، قد يتساءل البعض عن مدى تقبل قطاع الأعمال للمعايير التي جاءت بالتقرير رقم (٥٢). فقد جاء هذا التقرير بديلاً للتقرير رقم (٨) الذي بعنوان والمحاسبة عن تحويل (أو ترجمة) العمليات والقوائم المالية التي تتم بعملة أجنبية». وقد ظل التقرير رقم (٨) ساري المفعول لمدة أكثر من ست سنوات كان خلالها موضوعاً للجدل الشديد. وكان من أهم الانتقادات التي وجهت إليه إدراج التعديلات الناتجة من عملية التحويل في صافي الدخل، والتمييز بين العناصر النقدية وغير النقدية عند تحويل عناصر القوائم المالية. وكان من رأي المعارضين للتقرير رقم (٨) أنه أدى إلى سوء فهم التقلبات التي تطرأ على مكاسب الشركات الأمريكية متعددة الجنسية. وفيما سبق يمكننا القول أن موضوع الشركات متعددة الجنسية يعد من الموضوعات الهامة التي ما زال يلزمها مزيداً من البحث ولذلك قد طرأ عليها تغيرات جوهرية في المستقبل.

أسئلة وتمارين وحالات ومشاكل

أولاً: الأسئلة:

- (١) ما المقصود بشركة متعددة الجنسية؟
- (٢) أذكر أربعة تنظيمات ساهمت في تطوير معايير المحاسبة الدولية.
- (٣) أذكر الفرق بين الاتحاد الدولي للمحاسبين ولجنة معايير المحاسبة الدولية.
- (٤) عرف المصطلحات التالية المرتبطة بالعملة الأجنبية:
 أ - سعر الصرف.
 ب - سعر الصرف المؤجل.
 ج - سعر البيع.
 د - سعر الصرف الجاري.
- (٥) ظهرت في إحدى الصحف اليومية الأسعار الخاصة بالين الياباني (¥) التالية:

سعر شراء ين واحد (¥) = ٠.٠٣٩ دولار.

سعر بيع ين واحد (¥) = ٠.٠٤٣ دولار.

ما عدد الدولارات الأمريكية التي تستطيع شركة أمريكية إستبدالها مقابل الحصول على ٥٠٠٠٠ ين ياباني بالأسعار السابقة لتسوية رصيد حساب أحد موردي الشركة اليابانيين؟ إشرح.

- (٦) إشترت شركة أمريكية متعددة الجنسية في السابع والعشرين من مارس سنة ١٩٨٣ م بضاعة على الحساب لفترة إئتمان مقدارها ٣٠ يوماً من مصدر فلبيني، وتبلغ تكلفتها بالفاتورة ٨٠ ٠٠٠ بيزو (العملة الرسمية لدولة الفلبين). ما المبلغ بالدولار الأمريكي الذي سيجعل حساب المورد دائناً به في سجلات الشركة الأمريكية، إذا علمت أن أسعار صرف البيزو الفلبيني في ٢٧ من مارس سنة ١٩٨٣ م كانت على النحو التالي:
- سعر الشراء: البيزو الفلبيني = ١١ ر* دولار أمريكي.
- سعر البيع: البيزو الفلبيني = ١٢ ر* دولار أمريكي.
- (٧) كيف تحمي أي شركة أمريكية متعددة الجنسية نفسها ضد مخاطر تقلبات أسعار صرف العملات الأجنبية؟ إشرح.
- (٨) إشرح مدخل العملية الواحدة فيما يتعلق بطبيعة مكسب أو خسارة العملية.
- (٩) ما المبررات التي قدمت لتأييد مدخل العمليتين بخصوص مكاسب أو خسائر العملية؟ إشرح.
- (١٠) هل يجب تسجيل مكاسب أو خسائر عملية في السجلات المحاسبية قبل تحصيل المستحق أو سداد الإلتزام بالعملة الأجنبية؟ إشرح.
- (١١) أذكر الفرق بين مكاسب وخسائر عملية وتسويات التحويل.
- (١٢) أذكر الفرق بين أسلوب العناصر الجارية وأسلوب السعر الجاري في تحويل عناصر القوائم المالية من العملة الأجنبية.
- (١٣) ما المقصود بعقد صرف عملة مؤجل؟
- (١٤) ما سعر الصرف الذي يستخدم في إعادة قياس حسابات الدائنين المقابل بالدولار الأمريكي (العملة الرسمية) والخاص بشركة أجنبية تابعة لشركة أمريكية قابضة؟ إشرح.
- (١٥) ما الإنصاح المتعلق بموضوع العملة الأجنبية والمطلوب في القوائم المالية أو الملاحظات المرفقة بها، والخاصة بشركة أمريكية متعددة الجنسية؟

- (١٦) أذكر الفرق بين إعادة القياس إلى العملة الرسمية وتحويل العملة الأجنبية.
- (١٧) لماذا تستبعد مكاسب وخسائر عملية صرف من صافي الدخل؟
- (١٨) ما العملة الرسمية لشركة أجنبية مستثمر فيها في حالة التضخم الاقتصادي المرتفع؟
- (١٩) أذكر ثلاثة إنتقادات للتقرير رقم ٥٢، «تحويل العملة الأجنبية»، لمجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي.

ثانياً: التمارين:

التمرين الأول:

- حدد أفضل إجابة عن كل سؤال من الأسئلة ذات الاختيار المتعدد التالية:
- (١) إشتريت شركة أمريكية ٥٠٠٠ لعبة أطفال من المركز العالمي للتصدير إلى الولايات المتحدة بإحدى دول شرق آسيا بسعر الوحدة ١٢ر٥ بيزو، عندما كان سعر البيزو ٠.٨ دولار أمريكي. ما المبلغ الواجب تسجيله بمعرفة الشركة الأمريكية كتكلفة إجمالية بالدولار للبضاعة المشتراة؟
- أ - ٤٠٠ دولار.
- ب - ٦٢٥ دولار.
- ج - ٥٠٠٠ دولار.
- د - ٦٢٥٠ دولار.
- هـ - مبلغ آخر هو
- (٢) يجب أن تحول كافة عناصر القوائم المالية لشركة أجنبية تابعة لشركة أمريكية قابضة من العملة الرسمية إلى الدولار الأمريكي، طبقاً للتقرير رقم ٥٢، «تحويل العملة الأجنبية»، لمجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي، بإستخدام:
- أ - أسلوب العناصر النقدية وغير النقدية.
- ب - أسلوب سعر الصرف الجاري.
- ج - الأسلوب الزمني.

د - أسلوب العناصر الجارية وغير الجارية.

(٣) لمعالجة الخصم أو العلاوة على عقد صرف عملة مؤجل والذي لا يكون بغرض المضاربة، وغير مرتبط بمكاسب أو خسائر مؤجلة، يجب أن:

أ - يضمن مع المكاسب أو الخسائر عن العقد.

ب - يحاسب عنها بصورة مستقلة عن مكاسب أو خسائر العقد.

ج - يضمن مع تسويات التحويل.

د - لا يحاسب عنها بصورة مستقلة.

(٤) المكسب الناتج عن تحويل عناصر القوائم المالية من العملة الأجنبية يجب أن:

أ - يضمن في صافي دخل الفترة المحاسبية التي حدث فيها التحويل.

ب - يؤجل ويستنفد على فترة لا تزيد عن ٤٠ عاماً.

ج - يؤجل حتى فترة محاسبية تالية حيث تحدث خسائر ثم يقابل بتلك الخسائر.

د - يضمن كبند مستقل في قطاع حقوق الملكية في الميزانية العمومية.

(٥) يجب أن تضمن المكاسب أو الخسائر الناتجة من إعادة قياس عناصر القوائم المالية بالعملة الرسمية بدلاً من العملة الأجنبية:

أ - كبند غير عادي في قائمة الدخل عن الفترة المحاسبية التي تغيرت فيها أسعار الصرف.

ب - كبند عادي في قائمة الدخل بالنسبة للخسائر، بينما يؤجل بالنسبة للمكاسب.

ج - كجزء من حقوق الملكية في الميزانية العمومية.

د - كبند عادي في قائمة الدخل عن الفترة المحاسبية التي تغيرت فيها أسعار الصرف.

(٦) يجب أن يتم إعادة قياس العناصر المالية في السجلات المحاسبية لشركة

أجنبية تابعة على أساس العملة الرسمية للشركة التابعة، طبقاً للتقرير رقم

٥٢، «تحويل العملة الأجنبية»، لمجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي،

بإستخدام:

- أ - أسلوب العناصر النقدية وغير النقدية.
- ب - أسلوب سعر الصرف الجاري.
- ج - أسلوب العناصر الجارية وغير الجارية.
- د - أسلوب العملة الرسمية.

التمرين الثاني:

اشترت «شركة كنجستون» في ٣١ من مارس ١٩٨٥ م عقد صرف عملة مؤجل لمدة ٣٠ يوماً قيمته ١٠٠ ٠٠٠ وحدة من وحدات العملة المحلية (ل) لبلد أجنبي. ولم يشتر هذا العقد بفرض مقابلة التزامات الشركة بالعملة الأجنبية المذكورة (ل). وقد قامت الشركة في ٣٠ من إبريل ١٩٨٥ م بدفع النقدية اللازمة لتسوية العقد والحصول على الـ ١٠٠ ٠٠٠ (ل). وتعد شركة كنجستون قيود التسوية والقوائم المالية في نهاية السنة المالية (٣٠ من إبريل) فقط. وكانت أسعار الصرف المناسبة لوحدة النقد من العملة المحلية على النحو التالي:

الأسعار الجارية	٣١ من مارس ١٩٨٥ م	٣٠ من إبريل ١٩٨٥ م
الشراء	١٨ ر دولار	١٩ ر دولار
البيع	٢٠ ر	٢٢ ر
الأسعار المؤجلة		
عقود لمدة ٣٠ يوماً	٢٥ ر	٢٨ ر

المطلوب:

إجراء قيود اليومية لشركة كنجستون في ٣١ من مارس، وفي ٣٠ من إبريل سنة ١٩٨٥ م.

التمرين الثالث:

باعت الشركة العالمية الأمريكية في الخامس من نوفمبر ١٩٨٥ م بضاعة تكلفتها ٥٠٠ دولار إلى عميل هندي بمبلغ ١٠ ٠٠٠ روبية. وقد تسلمت الشركة في الخامس من ديسمبر ١٩٨٥ م حوالة من العميل الهندي بمبلغ ١٠ ٠٠٠ روبية وتم تحويله إلى دولارات أمريكية. تغفل الشركة سجلاتها المحاسبية شهرياً،

وتستخدم نظام المخزون المستمر. وكانت أسعار صرف الروبية الهندية المعلنة على النحو التالي:

٥ من نوفمبر	٣٠ من نوفمبر	٥ من ديسمبر
٠٩ ر دولار	١٠ ر دولار	١١ ر دولار
١٢ ر دولار	١٣ ر دولار	١٤ ر دولار
سعر البيع الجاري		
سعر الشراء الجاري		

المطلوب:

إجراء قيود اليومية المتعلقة بالتعامل مع العميل الهندي في السجلات المحاسبية للشركة العالمية.

التمرين الرابع:

فيما يلي بعض حسابات المصروفات المختارة من السجلات المحاسبية لشركة أجنبية تابعة وملوكة بالكامل لشركة «سكانسن» الأمريكية، والتي تستخدم وحدة النقد المحلي (ك) في إثبات مصروفاتها، وذلك عن العام المالي المنتهي في ٣٠ نوفمبر ١٩٨٤ م.

مصروف الديون المشكوك في تحصيلها ٦٠٠٠٠ ك
مصروف استنفاد براءة اختراع (مشتراة في ١/١٢/١٩٨١ م) ٤٠٠٠٠

١٠٠٠٠٠ ك

مصروف الإيجار
معتبر الدولار الهندي هو العملة الرسمية للشركة الأجنبية التابعة.
وكانت الشركة المصرف الخاصة بعملة الدك في تواريخ وفترات مختلفة على النحو التالي:

في ١/١٢/١٩٨١ ٢٥ ر دولار
في ٣٠/١١/١٩٨٤ ٢٠ ر دولار
المتوسط عن العام المالي المنتهي في ٣٠/١١/١٩٨٤ م ٢٢ ر دولار

المطلوب:

تحديد إجمالي القيمة بالدولارات التي يجب تضمينها في قائمة الدخل الخاصة بالشركة الأجنبية التابعة عن العام المالي المنتهي في ١٩٨٤/١١/٣٠ م والتي تتعلق بحسابات المصروفات السابقة، وذلك عند إعادة قياس عناصر قائمة الدخل على أساس العملة الرسمية للشركة التابعة.

التمرين الخامس:

اقترح محاسب «شركة دالاس» الأمريكية استخدام مدخل العملية الواحدة في المحاسبة عن المعاملات التجارية الأجنبية. وقد أعد قيد اليومية التالي في ١٩ من نوفمبر ١٩٨١ م:

حسابات الدائنين	٦٠٠٠٠
تكلفة البضاعة المباعة $(\frac{1}{3} \times 3000) \times 33\%$	١٠٠٠
المخزون السلي $(\frac{2}{3} \times 3000) \times 66\%$	٢٠٠٠
النقدية	٦٣٠٠٠

لتسجيل النقدية المدفوعة مقابل حوالة قيمتها ٣١٥٠٠٠ فرنك فرنسي (٣١٥٠٠٠ فرنك $\times 2$ ر = دولار = ٦٣٠٠٠ دولار) لتسوية الالتزام الخاص بمورد فرنسي، وتخصيص الخسارة الناتجة عن هذه العملية على تكلفة البضاعة المباعة والمخزون السلي.

المطلوب:

إجراء قيد يومية في ١٩ من نوفمبر ١٩٨١ م، لتصحيح قيد اليومية السابق.

التمرين السادس:

تملك شركة أجنبية تابعة «لشركة بالما»، شركة أمريكية متعددة الجنسية، في ١٩٨٥/١٢/٣١ م أصولاً طويلة الأجل تكلفتها ٣٦٠٠٠٠٠ وحدة نقد محلية (اليوان الصيني)، منها أصولاً تبلغ تكلفتها ٢٤٠٠٠٠٠ يوان تم شراؤها خلال سنة ١٩٨٣ عندما كان سعر صرف اليوان الواحد ٠,٦٢٥ دولار أمريكي، والباقي

منها وتكلفته ١٢٠٠٠٠٠٠ يوان تم شراؤه في سنة ١٩٨٤ م عندما كان سعر صرف اليوان الواحد ٥٥٦ ر ٠ دولار. وكان سعر صرف اليوان الواحد في ٣١ من ديسمبر ١٩٨٥ م ٥ ر ٠، والمتوسط المرجح لسعر صرف اليوان الواحد ٥٢١ ر ٠ دولار عن سنة ١٩٨٥ م. وتستخدم الشركة الأجنبية التابعة طريقة القسط الثابت في تحديد استهلاك الأصول طويلة الأجل على أساس عمر اقتصادي مقداره ١٠ سنوات وبدون قيمة تخريدية. ويعتبر الدولار الأمريكي العملة الرسمية للشركة الأجنبية التابعة.

المطلوب:

حساب مصروف الاستهلاك عن سنة ١٩٨٥ م للشركة الأجنبية التابعة لشركة بالم بالدولار الأمريكي، بفرض إعادة قياس عناصر قائمة الدخل لها.

التمرين السابع:

اشترت «شركة كونكرد»، شركة أمريكية متعددة الجنسية، في السادس من أغسطس ١٩٨٤ م بضاعة من مورد بلجيكي على الحساب لمدة ٣٠ يوماً تكلفتها ٨٠٠٠٠ فرنك بلجيكي، وتستخدم الشركة نظام المخزون المستمر. وكانت أسعار الصرف المختلفة للفرنك البلجيكي في ذلك التاريخ على النحو التالي:

الأسعار الجارية:

الشراء ٠٢٥ ر ٠ دولار للفرنك الواحد

البيع ٠٢٩ ر ٠ دولار للفرنك الواحد

سعر الصرف المؤجل لمدة ٣٠ يوماً ٠٣١ ر ٠ دولار للفرنك.

وقد اشترت الشركة أيضاً في السادس من أغسطس ١٩٨٤ م عقد صرف عملة مؤجل قيمته ٨٠٠٠٠ فرنك بلجيكي ومدته ٣٠ يوماً لمواجهة الالتزامات المستقبلية بالفرنك البلجيكي.

المطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل عمليات شركة كونكرد في السادس من أغسطس ١٩٨٤ م، بالإضافة إلى العمليات المرتبطة بها في الخامس من سبتمبر

١٩٨٤ وهو التاريخ الذي بلغ سعر بيع الفرنك البلجيكي فيه ٠.٢٩ ر. دولار. لا تقوم شركة كونيكرود بإقفال سجلاتها المحاسبية أو إعداد قوائمها المالية على أساس شهري.

التعريف الثامن:

باعت «شركة يورك»، شركة أمريكية متعددة الجنسية، في ٣٠ من يونيو ١٩٨٦ م بضاعة تكلفتها ٧٥٠٠٠ دولار إلى عميل برتغالي مقابل سند إذني بمبلغ ٧٥٠٠٠٠٠٠ إسكود لمدة ٦٠ يوماً بمعدل فائدة ١٢٪. وكان سعر شراء الإسكود ٠.١٤ ر. دولار أمريكي في ٣٠ من يونيو ١٩٨٦ م. وقد تسلمت الشركة في ٢٩ من أغسطس ١٩٨٦ م حوالة من العميل البرتغالي بمبلغ ٧٦٥٠٠٠٠ إسكود، وقامت بتحويل هذا المبلغ إلى دولارات أمريكية في ذلك التاريخ بسعر شراء للأسكود قدره ٠.١٦ ر. دولار أمريكي.

المطلوب:

إجراء قيود اليومية في سجلات شركة يورك لتسجيل عملية البيع في ٣٠ من يونيو ١٩٨٦ م في ظل نظام المخزون المستمر، وعملية تحويل حوالة العميل (والتي تبلغ قيمتها ٧٦٥٠٠٠٠ إسكود) إلى دولارات أمريكية في ٢٩ من أغسطس ١٩٨٦ م.

ثالثاً - الحالات:

الحالة الأولى:

تمتلك «شركة أوستارك»، شركة أمريكية متعددة الجنسية، شركة تابعة في النمسا. وقد قامت شركة أوستارك في الأول من إبريل ١٩٨٣ م بشراء حوالة قيمتها ٥٠٠٠٠٠ شلنغ نمساوي مقابل مبلغ ٥٠٠٠٠٠ دولار أمريكي، ثم أرسلتها إلى شركتها التابعة بالنمسا كسلفة طويلة الأجل غير حاملة للفوائد وستقوم الشركة التابعة بسداد هذه السلفة بالدولار الأمريكي. ويعتبر الشلنغ النمساوي العملة الرسمية للشركة التابعة.

وقد عهد إليك بوصفك مراجعاً مستقلاً بفحص القوائم المالية الموحدة

ستعد قوائم مالية موحدة مع شركة داكوتا عن العام المنتهي في ٣١ من ديسمبر ١٩٨٠ م؟ إشرح.

ب - ما المعيار الذي يجب أن تستخدمه شركة أريزونا لتحديد العملة الرسمية لشركة داكوتا؟ إشرح.

الحالة الثالثة:

تمتلك «شركة الباسفيك»، شركة أمريكية متعددة الجنسية، فرعاً لها في هونج كونج. وتتم مشتريات فرع هونج كونج لجميع بضاعته محلياً، وذلك بغرض إعادة بيعها. وتقتصر مبيعات الفرع إلى عملائه في هونج كونج، وتحدد تكلفة البضاعة المباعة باستخدام طريقة الوارد أولاً - صادر أولاً.

وكان سعر الصرف بين الدولار الأمريكي والدولار الهونج كونجي مستقراً منذ سنوات عديدة، ومع ذلك، فقد حدثت تقلبات جوهرية في سعر الصرف خلال سنة ١٩٨٦ م، والتي يستدل عليها من أسعار الصرف الجارية التالية للدولار الهونج كونجي في تواريخ شراء فرع هونج كونج للبضاعة:

في ٢ من يناير	دولار هونج كونجي	= ٢ ر دولار أمريكي
في الأول من إبريل	دولار هونج كونجي	= ١٦ ر دولار أمريكي .
في الأول من يوليو	دولار هونج كونجي	= ٢٤ ر دولار أمريكي .
في الأول من أكتوبر	دولار هونج كونجي	= ٢٢ ر دولار أمريكي
في ٣١ من ديسمبر	دولار هونج كونجي	= ٢٦ ر دولار أمريكي

المطلوب:

مناقشة ملائمة تحويل تكلفة البضاعة المباعة عن سنة ١٩٨٦ م لفرع هونج كونج إلى دولارات أمريكية في ظل أسعار الصرف البديلة التالية:

أ - أسعار الصرف التاريخية على أساس الوارد أولاً - صادر أولاً.
ب - متوسط سعر الصرف.

ج - سعر الصرف الجاري (في ٣١ من ديسمبر ١٩٨٦ م).

رابعاً - المشاكل :

المشكلة الأولى :

أسست «شركة ترانزكونتينانت»، شركة أمريكية متعددة الجنسية، فرعاً لها في سويسرا، وذلك في بداية شهر مارس من سنة ١٩٨٢ م. وقد أرسلت الشركة نقدية وبضاعة (بسر التكلفة) إلى فرع سويسرا في ذلك التاريخ. وتمسك الشركة بالسجلات المحاسبية الخاصة بالأصول طويلة الأجل للفرع. ولما كانت عمليات الفرع تعتبر جزءاً مكملًا لعمليات الشركة، فإن العملة الرسمية للفرع هي الدولار الأمريكي، إلا أنه يمسك سجلاته المحاسبية على أساس وحدات النقد المحلي (الفرنك السويسري). وفيما يلي ميزان المراجعة لفرع سويسرا في ٣١ من مارس سنة ١٩٨٢ م :

شركة ترانزكونتينانت	
ميزان مراجعة - فرع سويسرا	
٣١ مارس ١٩٨٢ م	
أرصدة مدينة	أرصدة دائنة
٢٠٠٠ فرنك	
٥٨٠٠٠	
حسابات العملاء	النقدية
مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	
١٢٦٠٠٠	
المخزون السلعي	
المركز الرئيسي	
٢٢٠٠٠٠	
المبيعات	
١٨٤٠٠٠	
١٦٠٠٠٠	
٥٩٠٠٠	
مصرفوات العمليات	تكلفة البضاعة المباعة
الإجمالي	
٤٠٥٠٠٠ فرنك	٤٠٥٠٠٠ فرنك

وكانت أسعار صرف الفرنك السويسري على النحو التالي :

١ من مارس ١٩٨٢ م	٦٠ ر ٠ دولار
٣١ من مارس ١٩٨٢ م	٦٤ ر ٠
المتوسط عن شهر مارس ١٩٨٢ م	٦٢ ر ٠

المطلوب :

إعداد ورقة عمل لإعادة قياس القيم الواردة بميزان مراجعة فرع سويسرا لشركة ترازكونتيانث إلى الدولار الأمريكي، العملة الرسمية للفرع، من الفرنك السويسري. ويبلغ رصيد حساب الاستثمار في فرع سويسرا (قبل إقفال الدفاتر) في ٣١ من مارس ١٩٨٢ م، ١٣٢٠٠٠ دولار. استخدم رؤوس الأعمدة التالية في إعداد ورقة العمل.

إسم الحساب	الأرصدة (بالفرنك) مدين (دائن)	أسعار الصرف	الأرصدة (بالدولار) مدين (دائن)

المشكلة الثانية :

اشترت «شركة الكاريبي»، شركة أمريكية متعددة الجنسية تعد قوائمها المالية كل شهر، عقد صرف عملة مؤجل لمدة ٦٠ يوماً بقيمته ٥٠٠٠٠ جنيه استرليني وذلك في الأول من أغسطس ١٩٨٣ م وكانت أسعار صرف الجنيه الإنجليزي (£) في تواريخ مختلفة سنة ١٩٨٣ م على النحو التالي:

الأول من	٣١ من	٣٠ من
أغسطس	أغسطس	سبتمبر

أسعار الصرف الجارية

١ر٨ دولار	١ر٨٢ دولار	١ر٨٣ دولار
١ر٩	١ر٩١	١ر٩٢

سعر الشراء

سعر البيع

أسعار الصرف المؤجلة :

١ر٩٢	١ر٩٤	١ر٩٤
١ر٩٤	١ر٩٦	١ر٩٧
١ر٩٧	١ر٩٩	١ر٩٨

عقود لمدة ٣٠ يوماً

عقود لمدة ٦٠ يوماً

عقود لمدة ٩٠ يوماً

المطلوب:

إجراء قيود اليومية (مع إغفال الشرح) الخاص بعقد الصرف المؤجل لشركة الكاريبي خلال فترة الـ ٦٠ يوماً في ظل الافتراضات التالية:

أ - كان شراء العقد بغرض المضاربة.

ب - كان شراء العقد بغرض الحماية من أي خسائر.

ج - كان العقد غير قابل للإلغاء ومخصصاً للحماية من أي خسائر عن أمر الشراء وقيمته ٥٠ ٠٠٠ جنيه استرليني والمصدر بمعرفة شركة الكاريبي في الأول من أغسطس ١٩٨٣ م إلى مورد انجليزي، وسيتم التسليم والسداد في ٣٠ من سبتمبر سنة ١٩٨٣ م.

المشكلة الثالثة:

فيما يلي ميزان المراجعة بالعملة المحلية (الدولار الاسترالي) لفرع سيدني، بأستراليا، في ٣٠ من إبريل ١٩٨٧ م، نهاية الشهر الأول من عمليات الفرع. ويتبع هذا الفرع «شركة سيراموتا» الأمريكية، ويعتبر الدولار الأمريكي العملة الرسمية لهذا الفرع.

شركة سيراموتا

ميزان المراجعة الخاص بفرع سيدني

٣٠ إبريل ١٩٨٧ م

الرصيد	النقدية
مدين (دائن)	حسابات العملاء
١٠ ٠٠٠ دولار استرالي	المخزون السلعي (١٦٠٠ وحدة بالتكلفة على أساس الوارد
٥٠ ٠٠٠	أولاً صادر أولاً
١٢٤ ٣٧٥	المركز الرئيسي
(١٠٤ ٥٦٥)	المبيعات (٢١٠٠ وحدة بسعر الوحدة ١٣٣ دولار استرالي) (٢٧٩ ٣٠٠)
١٥٢ ٢٨٩	تكلفة البضاعة المباعة
٤٧ ٢٠١	مصرفات العمليات
<u>صفر</u>	الإجمالي

المعلومات الإضافية:

- (١) بيع الفرع منتجاً وحيداً، والذي يشتريه من المركز الرئيسي لشركة سبراسوتا.
- (٢) يظهر حساب الاستثمار في فرع سيدني في السجلات المحاسبية للمركز الرئيسي لشركة سبراسوتا (قبل تسويات نهاية الفترة وقيود الإقفال) على النحو التالي:
- الاستثمار في فرع سيدني (بالدولار)

التاريخ	البيان	مدين	دائن	رصيد
١٩٨٧/٤/١	التقديرة المرسلة للفرع	١٠٠٠٠		١٠٠٠٠
١٩٨٧/٤/١	إرسال ١٠٠٠ وحدة للفرع بسعر الوحدة ٨٠ دولاراً	٨٠٠٠٠		٩٠٠٠٠
١٩٨٧/٤/٣	معدات مشتراة بمعرفة الفرع (تم تسجيلها في السجلات المحاسبية للمركز الرئيسي)		٥٥٠٠	٨٤٥٠٠
١٩٨٧/٤/١٠	إرسال ١٢٠٠ وحدة للفرع بسعر الوحدة ٨١ دولاراً	٩٧٢٠٠		١٨١٧٠٠
١٩٨٧/٤/٢٠	إرسال ١٥٠٠ وحدة للفرع بسعر الوحدة ٨٢ دولاراً	١٢٣٠٠٠		٣٠٤٧٠٠
١٩٨٧/٤/٢٩	تقديرة متسلمة من الفرع		٢١٠٠٠٠	٩٤٧٠٠
١٩٨٧/٤/٣٠	مصرفات العمليات المحملة على الفرع	٢٥٠٠٠		١١٩٧٠٠

- (٣) يظهر حساب المركز الرئيسي في السجلات المحاسبية لفرع سيدني (قبل تسويات نهاية الفترة وقيود الإقفال) على النحو التالي:

المركز الرئيسي (بالدولار الأسترالي)

التاريخ	البيان	مدین	دائن	وصيد
١٩٨٧/٤/٢	نقدية متسلمة من المركز الرئيسي		٩٠٩١	٩٠٩١
١٩٨٧/٤/٢	استلام ١٠٠٠ وحدة من المركز الرئيسي		٧٢٣٧٠	٨١٨٢١
١٩٨٧/٤/٢	بسر الوحدة ٧٣ ٧٢ دولار استرالي	٥٠٠٠		٧٦٨٢١
١٩٨٧/٤/١١	معدات مشتراة بمعرفة الفرع		٨٦٧٨٤	١٦٣٦٠٥
١٩٨٧/٤/١١	استلام ١٢٠٠ وحدة من المركز الرئيسي			
١٩٨٧/٤/٢١	بسر الوحدة ٣٢ ٧٢ دولار استرالي		١١٧١٥٠	٢٨٠٧٥٥
١٩٨٧/٤/٢١	استلام ١٥٠٠ وحدة من المركز الرئيسي			٨٠٧٥٥
١٩٨٧/٤/٢٨	الوحدة ١٠ ٧٨ دولار استرالي	٢٠٠٠٠٠		١٠٤٥٦٥
١٩٨٧/٤/٢٨	نقدية مرسله للمركز الرئيسي		٢٣٨١٠	
١٩٨٧/٤/٣٠	مصرفات العمليات المحملة بمعرفة المركز الرئيسي			

(٤) كانت أسعار صرف العملة المحلية (الدولار الأسترالي) للدولة التي يعمل فيها الفرع خلال شهر إبريل ١٩٨٧ م على النحو التالي:

١٠ ر دولار أمريكي	١ إلى ٦ من إبريل
١٢ ر دولار أمريكي	٧ إلى ١٨ من إبريل
١٥ ر دولار أمريكي	١٩ إلى ٣٠ من إبريل

المطلوب:

إعادة قياس القيم الواردة بميزان مراجعة فرع سيدني في ٣٠ من إبريل ١٩٨٧ م إلى الدولار الأمريكي، العملة الرسمية للفرع، من العملة المحلية (الدولار الأسترالي). أحسب جميع أسعار الصرف لأقرب سنت.

المشكلة الرابعة.

أسست «شركة بان»، شركة أمريكية متعددة الجنسية، شركة تابعة لها في سنغافورة في الأول من ديسمبر ١٩٨٥ م، وقد أصدرت هذه الشركة كافة أسهمها العادية المتداولة حالياً في ذلك التاريخ. وفيما يلي بعض البنود المختارة من أرصدة

ميزان المراجعة للشركة التابعة والمقيسة بواحدات النقد المحلي (الدولار السنغافوري):

٣٠ من نوفمبر ١٩٨٧ م	٣٠ من نوفمبر ١٩٨٦ م
حسابات العملاء (الصافي بعد طرح مخصص	٤٠,٠٠٠ دولار
الديون المشكوك في تحصيلها ومقداره	٣٥,٠٠٠ دولار
٢٢٠٠ دولار سنغافوري في ٣٠ من نوفمبر	٣٠ من نوفمبر
١٩٨٧ م، و ٢٠٠٠ دولار سنغافوري في ٣٠	٣٠ من نوفمبر ١٩٨٦ م).
المخزون السلعي بالتكلفة	٨٠,٠٠٠
الأجل (الصافي بعد طرح متجمع	٧٥,٠٠٠
الاستهلاك ومقداره ٣١,٠٠٠ دولار	
سنغافوري في ٣٠ من نوفمبر ١٩٨٧ م،	
و ١٤,٠٠٠ دولار سنغافوري في ٣٠ من	
نوفمبر ١٩٨٦ م).	١٦٣,٠٠٠
التزامات طويلة الأجل	١٢٠,٠٠٠
أسهم رأس المال، المصرح بها	٥٠,٠٠٠
١٠,٠٠٠ سهم بقيمة إسمية للسهم	
١٠ دولارات سنغافورية والمصدرة والمتداولة	
٥٠,٠٠٠ سهم في ٣٠ من نوفمبر ١٩٨٧ م،	
و ٣٠ من نوفمبر ١٩٨٦ م.	

المعلومات الإضافية:

(١) كانت أسعار الصرف على النحو التالي:

من الأول من ديسمبر ١٩٨٥ - حتى ٣٠ من يونيو ١٩٨٦ م	٢ دولار سنغافوري
للدولار الأمريكي.	
من الأول من يوليو، حتى ٣٠ من سبتمبر ١٩٨٦ م	١٫٨ دولار سنغافوري للدولار
الأمريكي.	
من الأول من أكتوبر ١٩٨٦ م حتى ٣١ من مايو ١٩٨٧ م	١٫٧ دولار سنغافوري
للدولار الأمريكي.	
من الأول من يونيو ١٩٨٧ م حتى ٣٠ من نوفمبر ١٩٨٧ م	١٫٥ دولار سنغافوري
للدولار الأمريكي	

متوسط السعر الشهري عن العام المنتهي في ٣٠ من نوفمبر ١٩٨٦ م ١٠٩ دولار
سنغافوري للدولار الأمريكي.

متوسط السعر الشهري عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من نوفمبر ١٩٨٧ م ١٠٦ دولار
سنغافوري للدولار الأمريكي.

(٢) فيما يلي تحليل رصيد حسابات العملاء (الصافي):

السنة المنتهية في	١٩٨٧	حسابات العملاء
٣٠ نوفمبر ١٩٨٦		
	٣٧ ٠٠٠ دولار سنغافوري	رصيد بداية السنة
		المبيعات (٣٦ ٠٠٠ دولار سنغافوري عن كل
		شهر خلال سنة ١٩٨٧ م و ٣١ ٠٠٠ دولار سنغافوري
	٤٣٢ ٠٠٠	عن كل شهر خلال سنة ١٩٨٦ م)
٣٧٢ ٠٠٠ دولار سنغافوري	(٤٢٣ ٠٠٠)	المتحصلات
(٣٣٤ ٠٠٠)		ديون معدومة (في إبريل ١٩٨٧ م،
(١ ٠٠٠)	(٣ ٢٠٠)	ونوفمبر ١٩٨٦ م)
٣٧ ٠٠٠	٤٢ ٢٠٠	رصيد نهاية السنة

خصص الديون المشكوك في تحصيلها:

	٢ ٠٠٠	رصيد بداية السنة
٣ ٠٠٠	٣ ٤٠٠	خصص الحسابات المشكوك في تحصيلها
		الديون المعدومة (في إبريل ١٩٨٧ م،
(١ ٠٠٠)	(٣ ٢٠٠)	ونوفمبر ١٩٨٦ م)
٢ ٠٠٠	٢ ٢٠٠	رصيد نهاية السنة

(٣) التحليل التالي خاص بالمخزون السلعي الذي قوم على أساس طريقة الوارد
أولاد - صادر أولاً:

السنة المنتهية في ٣٠ نوفمبر	١٩٨٧ م	١٩٨٦ م
	٧٥ ٠٠٠ دولار سنغافوري	
		المخزون السلعي في بداية السنة
		المشتريات (في مايو ١٩٨٧ م، ومايو
	٣٣٥ ٠٠٠	١٩٨٦ م:
٣٧٥ ٠٠٠	٤١٠ ٠٠٠	البضاعة المتاحة للبيع
٧٥ ٠٠٠	٨٠ ٠٠٠	المخزون السلعي في نهاية السنة
<u>٣٠٠ ٠٠٠</u>	<u>٣٣٠ ٠٠٠</u>	تكلفة البضاعة المباعة

(٤) اشترت الشركة التابعة في الأول من ديسمبر ١٩٨٥ م أراضي بمبلغ ٢٤٠٠٠ دولار سنغافوري، وأصول طويلة الأجل قابلة للاستهلاك بمبلغ ١٤٠٠٠٠ دولار سنغافوري. كما اشترت في الرابع من يونيو ١٩٨٧ م أصولاً طويلة الأجل قابلة للاستهلاك بمبلغ ٣٠٠٠٠ دولار سنغافوري. ويتم استهلاك الأصول طويلة الأجل باستخدام طريقة القسط الثابت على أساس عمر اقتصادي قدره ١٠ سنوات، وبدون قيمة تخريدية. ويتم حساب الاستهلاك عن سنة كاملة في السنة التي تم فيها شراء الأصول طويلة الأجل.

(٥) إصدرت الشركة التابعة في ١٥ من ديسمبر ١٩٨٥ م سندات تسدد على أقساط، قيمتها الإسمية ١٢٠٠٠٠ دولار سنغافوري وبمعدل فائدة قدره ١٤٪. وتُدفع الأقساط كل سنة حتى ١٥ من ديسمبر سنة ١٩٩١ م، كما تدفع الفوائد كل نصف سنة في ١٥ من يونيو، و ١٥ من ديسمبر. وقد تم دفع القسط الأول من المبلغ الأصلي للسندات في ١٥ من ديسمبر ١٩٨٦ م.

المطلوب:

إعداد ورقة عمل لإعادة قياس البنود السابقة بالدولار الأمريكي، العملة الرسمية للشركة التابعة، في ٣٠ من نوفمبر سنة ١٩٨٧ م، و ٣٠ من نوفمبر سنة ١٩٨٦ م على التوالي. يجب توضيح كافة العمليات الحسابية المؤيدة لإجابتك، مع تقريب كافة أسعار الصرف لأقرب سنت.

المشكلة الخامسة:

قامت «شركة إيمكس»، شركة أمريكية متعددة الجنسيات تنتهي السنة المالية لها في ٣٠ من إبريل، بالعمليات التالية خلال شهري مارس وإبريل من سنة ١٩٨٨ م.

التاريخ	بيان العمليات	أسعار الصرف	
		الجارية	
		البيع	الشراء
سنة ١٩٨٨ م ٦ مارس	تسلمت بضاعة مشترة من مورد برازيلي على الحساب لفترة اثنيان طوها ٣٠ يوماً، وتكلفتها ١٠٠٠٠٠ كروز. وقد اشترت عقد صرف مؤجل لمدة ٣٠ يوماً قيمته ١٠٠٠٠٠ كروز، وهذا العقد غير قابل للإلغاء ومخصص للحماية فعلاً.	٠٠٦ ر دولار	٠٠٧ ر دولار
١٨ مارس	تسلمت بضاعة مشترة من مورد دائمركي على الحساب لفترة اثنيان مقدارها ٣٠ يوماً وتكلفتها ٧٥٠٠٠ كرون	١٢ ر دولار	١٣ ر دولار
٢٥ مارس	باعت بضاعة إلى أحد عملائها بسويسرا على الحساب لفترة اثنيان مقدارها ٣٠ يوماً بمبلغ ٥٠٠٠٠ فرنك. وتبلغ تكلفة البضاعة المبيعة ١٥٠٠٠ دولار.	٥٢ ر دولار	٥٣ ر دولار
٤ إبريل	تسلمت بضاعة مشترة من مورد إسباني على الحساب لمدة ٣٠ يوماً مقابل مبلغ ١٥٠٠٠٠ بيزيتا.	٠٠٨ ر دولار	٠٠٩ ر دولار
٥ إبريل	قامت بتصفية عقد الصرف المؤجل وقيمه ١٠٠٠٠٠ كروز، وسداد المستحق للمورد البرازيلي عن مشتريات ٦ مارس.	٠٠٦ ر دولار	٠٠٧ ر دولار
١٧ إبريل	اشترت حوالة بمبلغ ٧٥٠٠٠ كرون لتسديد المستحق للمورد الدائمركي عن مشتريات ١٨ مارس.	١٣ ر دولار	١٤ ر دولار
		١٥ ر دولار	١٤ ر دولار

التاريخ	بيان العمليات	أسعار الصرف	
		الجارية	
		البيع	الشرء
٢٤ إبريل	تسلمت حوالة بمبلغ ٥٠٠٠٠ فرنك من العميل السويسري عن مبيعات ٢٥ مارس، وتم تحويل الحوالة بالدولار الأمريكي بمعرفة البنك وإضافتها إلى حساب الشركة به.	٥٤ دولار	٥٣ دولار
٣٠ إبريل	حصلت على قائمة أسعار صرف البيزيتا الإسبانية	١١ دولار	١٠٩ دولار

المطلوب:

- أ - إجراء قيود اليومية الخاصة بشركة إيمكس، لتسجيل العمليات السابقة بالدولار الأمريكي، وطبقاً لنظام المخزون المستمر.
- ب - إجراء قيد التسوية الخاص بشركة إيمكس في ٣٠ من إبريل ١٩٨٨ م. (لا تعد شركة إيمكس قوائم مالية شهرية).

المشكلة السادسة:

أسست «شركة ويستباك»، شركة أمريكية متعددة الجنسية، في الأول من أغسطس ١٩٨٨ م فرعاً لبيع منتجاتها في سنغافورة. وفيما يلي العمليات التي تمت بين المركز الرئيسي للشركة وفرع سنغافورة، وكذلك العمليات الخاصة بالفرع خلال شهر أغسطس ١٩٨٨ م، وموضحاً أمام كل عملية سعر الصرف الجاري المناسب للدولار السنغافوري (\$S).

- (١) أرسل المركز الرئيسي نقدية مقدارها ٥٠٠٠٠ دولار أمريكي إلى الفرع (الدولار السنغافوري = ٤٥ دولار أمريكي).
- (٢) شحن المركز الرئيسي بضاعة إلى الفرع تكلفتها ٧٥٠٠٠ دولار أمريكي، وتم تحميلها على الفرع بسعر ١٠٠٠٠٠ دولار أمريكي (الدولار السنغافوري = ٤٥ ر دولار أمريكي).

- (٣) دفع الفرع إيجار الأراضي والمباني المستأجرة عن شهر أغسطس وقدره ١٠٠٠ دولار سنغافوري (الدولار السنغافوري = ٤٥ ر دولار أمريكي).
- (٤) اشترى الفرع معدات مخزنية ومكتبية بمبلغ ٥٠٠٠ دولار سنغافوري وتم إثباتها في السجلات المحاسبية للمركز الرئيسي (الدولار السنغافوري = ٤٥ ر دولار أمريكي).
- (٥) باع الفرع بضاعة بالأجل بمبلغ ٢٥٠٠٠ دولار سنغافوري (الدولار السنغافوري = ٤٦ ر دولار أمريكي). وتبلغ تكلفة البضاعة المباعة ١٥٠٠٠ دولار سنغافوري.
- (٦) حصل الفرع مبلغ ٢٠٠٠٠ دولار سنغافوري من حسابات العملاء (الدولار السنغافوري = ٤٤٥ ر ٠ دولار أمريكي).
- (٧) دفع الفرع مصروفات العمليات ومقارها ٥٠٠٠ دولار سنغافوري (الدولار السنغافوري = ٤٧ ر ٠ دولار أمريكي).
- (٨) أرسل الفرع نقدية مقدارها ١٠٠٠٠ دولار سنغافوري إلى المركز الرئيسي (الدولار السنغافوري = ٤٤ ر دولار أمريكي).
- (٩) حمل المركز الرئيسي الفرع بمصروفات عمليات تمت بمعرفته ومقارها ٢٠٠٠ دولار أمريكي (الدولار السنغافوري = ٤٤٥ ر دولار أمريكي).
- (١٠) أعدم الفرع حسابات العملاء غير القابلة للتحصيل ومقارها ١٠٠٠ دولار سنغافوري (الدولار السنغافوري = ٤٤ ر دولار أمريكي).

المطلوب:

إجراء قيود اليومية الخاصة بالمركز الرئيسي لشركة ويستباك بالدولار الأمريكي، وكذلك القيود الخاصة بفرع سنغافورة بالدولار السنغافوري، لتسجيل العمليات السابقة. يستخدم كل من المركز الرئيسي والفرع نظام المخزون المستمر، والأسلوب المباشر في إعداد حسابات العملاء غير القابلة للتحصيل. قرب جميع القيم لأقرب دولار، مع إغفال شرح قيود اليومية.

المشكلة السابعة :

إندجيت «شركة بورترو»، شركة أمريكية متعددة الجنسية، مع «شركة نيكادرو»، بإحدى الدول الأوروبية، في الثاني من يناير سنة ١٩٨٣ م عن طريق شراء كافة الأسهم العادية المتداولة لشركة نيكادرو بقيمتها الدفترية. وتستخدم شركة نيكادرو البيزو في قياس عملياتها والذي يعتبر العملة الرسمية للدولة التي تعمل بها.

وكان ميزان المراجعة لشركة نيكادرو في الثاني من يناير ١٩٨٣ م (القيم على أساس البيزو) على النحو التالي :

شركة نيكادرو		
ميزان المراجعة (بالبيزو)		
٢ يناير ١٩٨٣ م		
أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	
النقدية	٣٠٠٠ بيزو	
حسابات العملاء	٥٠٠٠	
المخزون السلعي	٣٢٠٠٠	
الأصول طويلة الأجل	٢٠٤٠٠٠	
متجمع الاستهلاك	٤٢٠٠٠ بيزو	
حسابات الدائنين	٨١٤٠٠	
أسهم رأس المال	٥٠٠٠٠	
الأرباح المحتجزة	٧٠٦٠٠	
الإجمالي	<u>٢٤٤٠٠٠</u>	<u>٢٤٤٠٠٠</u>

وفى يلي ميزان المراجعة لشركة نيكادرو في ٣١ من ديسمبر سنة ١٩٨٤ م.

شركة نيكادرو

ميزان المراجعة (بالبيزو)

٣١ من ديسمبر ١٩٨٤ م

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة
النقدية ٢٥٠٠٠ بيزو	
حسابات العملاء ٢٠٠٠٠	
مخصص الديون المشكوك في تحصيلها ٥٠٠ بيزو	
مدينين - شركة بورتيرو ٣٣٠٠٠	
المخزون السلعي ١١٠٠٠٠	
الأصول طويلة الأجل ٢١٠٠٠٠	
متجمع الاستهلاك ٧٩٩٠٠	
أوراق الدفع ٦٠٠٠٠	
حسابات الدائنين ٢٢٠٠٠	
ضرائب الدخل المستحقة ٤٠٠٠٠	
أسهم رأس المال ٥٠٠٠٠	
الأرباح المحتجزة ١٠٠٦٠٠	
مبيعات - محلية ١٧٠٠٠٠	
مبيعات - خارجية ٢٠٠٠٠٠	
تكلفة البضاعة المباعة ٢٠٧٦٠٠	
مصروف الاستهلاك ٢٢٤٠٠	
مصروفات عمليات أخرى ٦٠٠٠٠	
مصروفات ضرائب الدخل ٤٠٠٠٠	
مكاسب بيع أصول طويلة الأجل ٥٠٠٠	
الإجمالي ٧٢٨٠٠٠	٧٢٨٠٠٠

المعلومات الإضافية :

(١) كانت كافة المبيعات الخارجية بشركة نيكادرو إلى شركة بورتيرو، وتم تجميعها

في حساب بإسم المبيعات - الخارجية. ويمثل رصيد حساب المدينين - شركة بورتيرو إجمالي الفواتير غير المسددة. وقد تم تسعير كل المبيعات الخارجية بالدولار الأمريكي. وقد اتضح من الحسابات المقابلة في السجلات المحاسبية لشركة بورتيرو أن إجمالي المشتريات عن سنة ١٩٨٤ م يبلغ ٤٧١ ٠٠٠ دولار، وأن إجمالي الفواتير غير المسددة يبلغ ٧٠ ٥٠٠ دولار. وقد قامت شركة بورتيرو بعمل حوالات بنكية بعملة البيزو لسداد قيمة المشتريات.

(٢) يتم حساب الاستهلاك باستخدام طريقة القسط الثابت على أساس عمر اقتصادي مقداره ١٠ سنوات وبدون قيمة تخريدية لجميع الأصول طويلة الأجل القابلة للاستهلاك. وهناك آلة تكلفتها ٢٠ ٠٠٠ بيزو، كانت قد اشترتها شركة نيكادرو في ٣١ من ديسمبر سنة ١٩٨٣ م، ولم يثبت استهلاك عنها في سنة ١٩٨٣ م، ولم تشتري أصولاً أخرى قابلة للاستهلاك منذ الثاني من يناير سنة ١٩٨٣ م، كما لا توجد أصول مستهلكة بالكامل.

(٣) تم بيع بعض الأصول التي كانت موجودة في حساب الأصول طويلة الأجل في الثاني من يناير ١٩٨٣ م وذلك في ٣١ من ديسمبر ١٩٨٤ م، وقد تم حساب الاستهلاك عن سنة ١٩٨٤ م بالكامل وأثبت بالدفاتر قبل استبعاد الأصول المباعة من السجلات المحاسبية. وفيما يلي المعلومات المتعلقة بالأصول المباعة.

تكلفة الأصول	١٤ ٠٠٠ بيزو
متجمع الاستهلاك	٤ ٩٠٠
القيمة الدفترية	٩ ١٠٠
المتحصل من بيع الأصول	١٤ ١٠٠
مكاسب بيع الأصول طويلة الأجل	٥ ٠٠٠

(٤) لم تسجل أي قيود يومية في حساب الأرباح المحتجزة لشركة نيكادرو منذ شراؤها بخلاف تلك الخاصة بإثبات صافي الدخل عن سنة ١٩٨٣ م. وكان رصيد حساب الأرباح المحتجزة في ٣١ من ديسمبر ١٩٨٣ م بعد تحويله إلى الدولارات الأمريكية ١٩٠ ٠٠٠ دولار.

(٥) فيما يلي أسعار صرف البيزو:

٢ دولار	في ٢ من يناير ١٩٨٣ م
٢ ر ١	متوسط سنة ١٩٨٣ م
٢ ر ٢	في ٣١ من ديسمبر ١٩٨٣ م
٢ ر ٣	متوسط سنة ١٩٨٤ م
٢,٤	في ٣١ من ديسمبر ١٩٨٤ م

(٦) تبلغ القيمة الإجمالية لتجميع تسويات التحويل ٢٢٠٠٠ دولار (دائن) في ٣١ من ديسمبر ١٩٨٣ م.

المطلوب:

إعداد ورقة العمل اللازمة لتحويل عناصر القوائم المالية لشركة نيكادرو عن العام المنتهي في ٣١ من ديسمبر ١٩٨٤ م من البيزو إلى الدولار. يجب أن تظهر ورقة العمل قيم عناصر القوائم المالية بالبيزو، وأسعار الصرف، والقيم بالدولار.

المشكلة الثامنة:

أسست «شركة أعالي البحار»، شركة أمريكية متعددة الجنسية، فرعاً لها في كولومبيا خلال سنة ١٩٨٢ م. ويستخدم الفرع عملة البيزو كوحدة قياس للإثباتات العمليات المالية في سجلاته المحاسبية، على الرغم من أن العملة الرسمية له هي الدولار الأمريكي.

وقد انتدبت لفحص القوائم المالية المجمعة لشركة أعالي البحار عن العام المالي المنتهي في ٣١ من ديسمبر ١٩٨٩ م.

وقد عهدت إلى منشأة محاسبة ومراجعة قانونية مرخص لها بمزاولة المهنة في كولومبيا بفحص حسابات الفرع هناك. وقد أعدت المنشأة تقريراً أوضحت فيه أن حسابات الفرع تعبر بعدالة عن عملياته على أساس وحدة النقد السائدة (البيزو)، إلا أن رسوم الترخيص وأي تسويات أخرى لازمة طبقاً للإجراءات المحاسبية للمركز الرئيسي لم تسجل بعد في سجلات الفرع. وفيما يلي ميزاني المراجعة للمركز الرئيسي ولفرع شركة أعالي البحار في ٣١ من ديسمبر ١٩٨٩ م.

شركة أعالي البحار
المركز الرئيسي والفرع
ميزانا المراجعة
٣١ من ديسمبر ١٩٨٩ م

الفرع	المركز الرئيسي	
أرصدة مدينة (ودائنة)	أرصدة مدينة (ودائنة)	
بالبيزو الكولومبي	بالدولار الأمريكي	
١١٠ ٠٠٠ بيزو	٩٠ ٠٠٠ دولار	النقدية
١٥٠ ٠٠٠	١٦٠ ٠٠٠	حسابات العملاء (صافي)
٨٠ ٠٠٠	٥١٠ ٠٠٠	المخزون السلمي في بداية السنة
	١٨ ٠٠٠	مدفوعات مقدمة قصيرة الأجل
	١٠ ٠٠٠	الاستثمار في فرع كولومبيا
	١٢ ٠٠٠	بحوث تسويقية للفرع
١ ٠٠٠ ٠٠٠	٧٥٠ ٠٠٠	أصول طويلة الأجل
(٦٥٠ ٠٠٠)	(٣٥٠ ٠٠٠)	متجمع الاستهلاك
(٢٢٠ ٠٠٠)	(٢٤٠ ٠٠٠)	التزامات جارية
(٢٣٠ ٠٠٠)	(٢٠٠ ٠٠٠)	التزامات طويلة الأجل
(٣٠ ٠٠٠)		المركز الرئيسي
	(٣٠٠ ٠٠٠)	أسهم رأس المال
	(١٤٥ ٠٠٠)	الأرباح المحتجزة
(١ ٦٨٠ ٠٠٠)	(٤٠٣٥ ٠٠٠)	المبيعات
	(١٦٠ ٠٠٠)	مبيعات مقابلة
١ ١٨٠ ٠٠٠	٣٠١٠ ٠٠٠	مشتريات
	١٤٠ ٠٠٠	مشتريات مقابلة
١٠٠ ٠٠٠	٥٠ ٠٠٠	مصرف الاستهلاك
١٩٠ ٠٠٠	٦٨٠ ٠٠٠	مصرفات أخرى
<u>صفر</u>	<u>صفر</u>	الإجماليات

المعلومات الإضافية:

(١) خفض الفرع في أول يوليو ١٩٨٩ م سعر صرف النيزو من ٢٥ ر ٠ دولار إلى ٢٠ ر ٠ دولار للبيزو، وكان سعر الصرف الأول ساري المفعول منذ عام ١٩٨١ م.

(٢) يتضمن رصيد حساب الاستثمار في فرع كولومبيا بضاعة قيمتها ٤٠٠٠ دولار. ويتم تسعير البضاعة المباعة للفرع بنسبة إضافة مقدارها $\frac{1}{33}$ من التكلفة ويتم الشحن على أساس «تسليم المركز الرئيسي». وقد شحنت هذه البضاعة إلى الفرع خلال سنة ١٩٨٩ إلا أن الفرع لم يتسلمها بعد. ويتم مبيعات الفرع إلى المركز الرئيسي بالتكلفة، كما لم تكن هناك تقلبات موسمية في مبيعات الفرع إلى العملاء الخارجيين خلال العام.

(٣) يقوم الفرع مخزون البضاعة بالتكلفة على أساس الوارد أولاً - صادر أولاً، ويبلغ مخزون آخر السنة ٨٠ ٠٠٠ بيزو (غير مشتمل على البضاعة المذكورة في البند ٢ السابق)، كما أن نصف المخزون في بداية ونهاية الفترة مشترى من المركز الرئيسي. وتبلغ تكلفة مخزون المركز الرئيسي في ٣١ من ديسمبر ١٩٨٩ م ٥٢٠ ٠٠٠ دولار على أساس الوارد أولاً - صادر أولاً.

(٤) يمثل رصيد حساب البحوث التسويقية للفرع الجزء غير المستند من التكاليف المدفوعة بمعرفة المركز الرئيسي (ومقدارها ١٥ ٠٠٠ دولار) إلى منشأة أمريكية لبحوث التسويق في يناير ١٩٨٨ م عن بحوث خاصة بالفرع. وتقع قيود العملة الفرع من دفع هذه التكاليف. وقد وافق المركز الرئيسي على قبول بضاعة من الفرع لمدة السنوات الخمس التي سيتم خلالها استنفاد تكاليف بحوث التسويق كمقابل لها.

(٥) لا توجد تغيرات في الأصول طويلة الأجل خلال سنة ١٩٨٩ م.

(٦) تفرض حكومة كولومبيا رسوم ترخيص على الفرع بما يعادل ١٠ بيزو عن كل ١٠٠ بيزو من صافي دخل الفرع قبل رسوم الترخيص مقابل ضمان الحقوق التجارية للفرع. وتدفع هذه الرسوم في أول مايو من كل سنة عن السنة التقويمية السابقة إلا أنها لم تسجل في دفاتر الفرع في ٣١ من ديسمبر ١٩٨٩ م.

المطلوب:

أ - إجراء قيود اليومية في ٣١ من ديسمبر ١٩٨٩ م لتصحيح السجلات المحاسبية:

- (١) للمركز الرئيسي لشركة أعالي البحار.
- (٢) لفرع كولومبيا لشركة أعالي البحار.

ب - إعداد ورقة عمل لتجميع القوائم المالية للمركز الرئيسي ولفرع كولومبيا لشركة أعالي البحار، مع تحديد كافة القيم بالدولار الأمريكي. غير مطلوب إعداد نماذج للقوائم المالية المجمعة، مع تجاهل ضرائب الدخل، وتوضيح كافة العمليات الحسابية المؤيدة لإجابتك.

(١) يمكنك الاستعانة برؤوس الأعمدة المقترحة التالية لإعداد ورقة العمل:

المركز الرئيسي:	ميزان المراجعة المعدل	مدين (دائن)
الفرع:	ميزان المراجعة المعدل	
	بالبيزو الكولومبي	مدين (دائن)
	أسعار الصرف (إعادة القياس)	
	بالدولار الأمريكي	مدين (دائن)
الاستبعادات:		مدين (دائن)
بيانات المركز الرئيسي والفرع المجمعة:		مدين (دائن)

المشكلة التاسعة:

فيما يلي القوائم المالية المستقلة «لشركة بانامير»، شركة أمريكية متعددة الجنسية، وشركتها التابعة عن السنة المنتهية في ٣١ من ديسمبر سنة ١٩٨٦ م. (يستخدم الرمز «بيزو» للإشارة إلى عمله البيزو الفلبينية):

شركة بانامير (بالدولار)	شركة فلوريدا (بالدولار)	شركة لانكو (بالبيزو)	
			قوائم الدخل:
٤٠٠ ٠٠٠	٢١ ٠٠٠	٣٨١ ٠٠٠	الإيرادات
١٠ ٠٠٠			مبيعات
٤١٠ ٠٠٠	٢١ ٠٠٠	٣٨١ ٠٠٠	مبيعات مقابلة إلى شركة فلوريدا
			إجمالي الإيرادات
٣٠٠ ٠٠٠	١٥ ٠٠٠	٣٠٠ ٠٠٠	التكاليف والمصروفات
٧ ٥٠٠			تكلفة البضاعة المباعة
٣ ٠٠٠	٥٥٠	١٧ ٥٠٠	تكلفة البضاعة المباعة المقابلة
٣٤ ٥٠٠	٢٤٠٠	١٦ ٥٠٠	مصروف الاستهلاك
٣٥ ٠٠٠	١ ٦٥٠	١٨ ٠٠٠	مصروفات بيعية
١٥ ٠٠٠	٤٠٠	١٥ ٠٠٠	مصروفات العمليات الأخرى
٣٩٥ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠	٣٦٧ ٠٠٠	مصروف ضرائب الدخل
١٥ ٠٠٠	١ ٠٠٠	١٤ ٠٠٠	إجمالي التكاليف والمصروفات
			صافي الدخل
٢٥ ٠٠٠	٢ ٠٠٠	٧ ٠٠٠	قوائم الأرباح المحتجزة
١٥ ٠٠٠	١ ٠٠٠	١٤ ٠٠٠	الأرباح المحتجزة في بداية السنة
٤٠ ٠٠٠	٣ ٠٠٠	٢١ ٠٠٠	صافي الدخل
١ ٠٠٠			جملة فرعية
٤٠ ٠٠٠	٢ ٠٠٠	٢١ ٠٠٠	التوزيعات
			الأرباح المحتجزة في نهاية السنة
			الميزانيات العمومية
			الأصول:
١٠ ٠٠٠	١ ٥٠٠	١٠ ٠٠٠	نقدية
٣٠ ٠٠٠	٨ ٠٠٠	٣٥ ٠٠٠	حسابات العملاء (صافي)

شركة بانامير (بالدولار)	شركة فلوريدا (بالدولار)	شركة لانكو (بالبيزو)	
٤ ٠٠٠	(٩٠٠)	٨٣ ٠٠٠	حسابات مدينة (ودائنة) مقابلة
٢٠ ٠٠٠			المخزون السلعي
٩ ٠٠٠			الاستثمار في أسهم رأس مال شركة فلوريدا
١٢ ٠٠٠			الاستثمار في أسهم رأس مال شركة لانكو
٤٥ ٠٠٠	٥ ٥٠٠	١٧٥ ٠٠٠	الأصول طويلة الأجل
(١٥ ٠٠٠)	(٢ ٠٠٠)	(٧٥ ٠٠٠)	متجمع الاستهلاك
١١٥ ٠٠٠	١٢ ١٠٠	٢٢٨ ٠٠٠	إجمالي الأصول
			الالتزامات وحقوق الملكية:
٢٥ ٠٠٠		٧ ٠٠٠	حسابات الدائنين
	١٠٠		توزيعات مستحقة
		١٠٠ ٠٠٠	التزامات طويلة الأجل
٥٠ ٠٠٠	١٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠	أسهم رأس المال، ١٠٠٠ سهم
٤٠ ٠٠٠	٢ ٠٠٠	٢١ ٠٠٠	الأرباح المحتجزة
١١٥ ٠٠٠	١٢ ١٠٠	٢٢٨ ٠٠٠	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

المعلومات الإضافية:

(١) اشترت «شركة بانامير» ٩٠٠ سهم من الأسهم العادية المتداولة لشركة فلوريدا الأمريكية وعددها ١٠٠٠ سهم وذلك في ٣١ من ديسمبر سنة ١٩٨٥ م مقابل ٩٠٠٠ دولار كما اشترت كافة الأسهم العادية المتداولة لشركة لانكو الفلسطينية وعددها ١٠٠٠ سهم مقابل ١٢٠٠٠ دولار. وكانت القيم العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق لكلتا الشركتين مساوية لقيمتها الدفترية في ذلك

التاريخ. وتستخدم شركة بانامير أساس الملكية للمحاسبة عن استثماراتها في الشركتين التابعتين.

(٢) تستخدم الشركتان التابعتان طريقة القسط الثابت في استهلاك الأصول طويلة الأجل على أساس عمر اقتصادي مقداره ١٠ سنوات، وبدون قيمة تخريدية، ولم يستهلك أي أصل طويل الأجل لأي من الشركتين التابعتين استهلاكاً كاملاً، لا في ٣١ من ديسمبر ١٩٨٥ م، ولا في ٣١ من ديسمبر ١٩٨٦ م، كما لا توجد أي إضافات أو استبعادات للأصول طويلة الأجل لشركة لانكو خلال سنة ١٩٨٦ م.

(٣) أرسلت شركة بانامير بضاعة سعرها بالفاتورة ٤٠٠٠ دولار إلى شركة فلوريدا في ٣١ من ديسمبر ١٩٨٦ م، ولا توجد مبيعات مقابلة إلى شركة لانكو.

(٤) أعلنت شركة فلوريدا في ١٨ من ديسمبر ١٩٨٦ م عن توزيع أرباح بمعدل دولاراً واحداً عن كل سهم، على أن تدفع في ١٦ من يناير ١٩٨٧ م إلى المساهمين المسجلين في ١٠ من يناير ١٩٨٧ م.

(٥) وفيما يلي أسعار صرف البيزو الذي يعتبر العملة الرسمية لشركة لانكو الفلبينية: من ٣٠ من ديسمبر ١٩٨٥ م وحتى ٣١ من مارس ١٩٨٦ م ١٢ ر ٠ دولار. من أول إبريل ١٩٨٦ م وحتى ٣١ من ديسمبر ١٩٨٦ م ٨ ر ٠ دولار.

المطلوب:

أ - إعداد ورقة العمل اللازمة لتحويل عناصر القوائم المالية لشركة لانكو من البيزو إلى الدولار الأمريكي. استخدم المتوسط المرجح لأسعار الصرف عندما يكون ملائماً.

ب - إجراء قيود اليومية اللازمة لتصحيح السجلات المحاسبية لشركة بانامير، وشركة فلوريدا التابعة في ٣١ من ديسمبر ١٩٨٦ م.

ج - إعداد ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة، والاستبعادات في ورقة العمل، والخاصة بشركة بانامير وشركتيها التابعتين في ٣١ من ديسمبر ١٩٨٦ م. يجب أن تعكس أوراق العمل الأرصدة المحولة في المطلوب (أ)، والتسويات في المطلوب (ب) مع تجاهل ضرائب الدخل.

الفصل السادس عشر

التقارير المحاسبية القطاعية والدورية

Segment, Interin Reports, Reporting For The SEC

سوف نتناول في هذا الفصل ثلاثة قضايا لقيت إهتمام المحاسبين بدرجة ملحوظة في السنوات الأخيرة. فقد كانت التقارير المحاسبية التي تعد على أساس قطاعي وتلك التي تعد دورياً خلال السنة المالية موضوعاً لعدد من النشرات والتوصيات التي صدرت عن مجلس معايير المحاسبة المالية FASB، والمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA ثم الهيئة المشرفة على بورصة الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية SEC. علاوة على ذلك، فقد خضعت متطلبات المحاسبة وإعداد التقارير التي تفرضها هيئة بورصة الأوراق المالية على تنظيمات الأعمال لتعديلات جوهرية في السنوات الأخيرة. وتعتبر هذه القضايا الثلاثة ذات أهمية بالغة بالنسبة للمحاسبين الذين يتعاملون مع الشركات المساهمة الكبيرة.

إعداد التقارير على المستوى القطاعي

Segment Reporting

يعتبر القطاع الاقتصادي (قطاع الصناعة) Industry Segment ، جزءاً من تنظيم أعمال يستهدف إنتاج منتج أو أداء خدمة أو مجموعة من المنتجات والخدمات المرتبطة ببعضها ويبيعها إلى العملاء الخارجيين (الذين لا يرتبطون بتنظيم الأعمال سواء في شكل تبعية أو اندماج). وعادة ما يطلق على قطاع الصناعة خط الأعمال

. Line of business

وقد سبق أن أشرنا في الفصل الرابع إلى نوع من الإدماج المختلط الذي يتم بين شركات لا تنتمي إلى نفس المجال، حيث تتكون شركة الإدماج من قطاعات صناعية وخدمية متباينة. وقد كانت هذه الخاصية سبباً في البحث عن أساليب ملائمة يمكن إستخدامها في إعداد التقارير المالية عن القطاعات الصناعية. فقد وجد المحللون الماليون وغيرهم من الجهات والأفراد الذين يهتمون بالمقارنة بين تنظيمات الأعمال المختلفة (التي تنطوي كل منها على قطاعات صناعية متباينة) أن القوائم المالية الموحدة لا توفر المعلومات الملائمة لأغراض المقارنة بين نتائج أعمال هذه التنظيمات المختلفة.

الخلفية التاريخية للتقارير القطاعية: Background of segment reporting

لقد تتبع مجلس معايير المحاسبة المالية FASB الخلفية التاريخية لإعداد التقارير القطاعية منذ سنة ١٩٦٤ ميلادية، عندما بدأ أول إجتماع للجنة الفرعية التي شكلها مجلس الشيوخ الأمريكي لمناقشة مقاومة التكتلات الإقتصادية. وقد كان إهتمام هذه اللجنة موجهاً لدراسة أثر الشركات المختلفة (التي تنطوي كل منها على قطاعات صناعية متباينة) على تركيز النشاط الإقتصادي للصناعة الأمريكية في عدد قليل من الشركات الكبيرة.

وخلال المناقشات التي دارت في اللجنة المذكورة آنفاً، أثبتت قضية مدى ملاءمة التقارير المالية التي تعدها الشركات على مستوى قطاعي. وقد أشرت في هذه المناقشات بعض الأكاديميين، والمحللين الماليين ومديري الأعمال، بالإضافة إلى ممثلين عن مجلس الشيوخ الأمريكي، والهيئة المشرفة على بورصة الأوراق المالية، والمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين. وقد كان مفهوم القطاع موضوعاً للجدل لأنه يتعارض مع الفلسفة التي تقوم عليها القوائم المالية الموحدة. حيث يفترض وفقاً لهذه الفلسفة بأن القوائم المالية الموحدة أكثر عدالة من القوائم المالية المستقلة في مجال الإفصاح عن نتائج العمليات والمركز المالي للوحدة الإقتصادية بصرف النظر عن الشكل القانوني أو القطاعات الإقتصادية المكونة لهذه الوحدة.

وفي سنة ١٩٧٦ ميلادية، أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية FASB تقريراً برقم (١٤) بعنوان «اعداد التقارير المالية عن قطاعات تنظيم الأعمال» ونعرض فيما

يلي أهم متطلبات هذا التقرير: (١)

عندما يصدر تنظيم الأعمال مجموعة القوائم المالية المتكاملة التي تفصح عن المركز المالي في نهاية السنة المالية، ونتائج العمليات والتغيرات في المركز المالي عن تلك السنة، وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، فيجب أن تفصح هذه القوائم عن المعلومات التالية:

- ١ - عمليات التنظيم وفقاً للقطاعات الرئيسية التي يتكون منها.
- ٢ - العمليات الأجنبية والصادرات للخارج.
- ٣ - العملاء الرئيسيين.

وإذا كانت القوائم المالية معدة عن فترة أكثر من سنة مالية واحدة، فمن اللازم الإصحاح عن المعلومات المتعلقة بكل سنة على حدة.

وفي البداية، كان من شروط إعداد التقارير المالية الدورية، التي تعد من خلال السنة المالية، أن تتضمن معلومات تخص نشاط كل قطاع على حدة. ولكن ألغي هذا الشرط بمعرفة مجلس معايير المحاسبة المالية بعد سنة من صدور التقرير رقم (١٤). وسوف تناقش موضوع التقارير الدورية في جزء لاحق من هذا الفصل.

وفي سنة ١٩٧٨ ميلادية صدر تقرير آخر برقم (٢١) عن مجلس معايير المحاسبة المالية، وقد أوقف هذا التقرير تطبيق التوصيات الواردة بالتقرير رقم (١٤) على الشركات التي لا تتداول أسهمها في سوق الأوراق المالية، حتى ينتهي المجلس من دراسة إمكانية تخفيض متطلبات الإفصاح المفروضة على هذا النوع من الشركات.

العمليات في الصناعات المتباينة : Operations in different industries

حتى يمكن الإستجابة لشروط التقرير رقم (١٤) يجب على المحاسبين تنفيذ ما يلي:

- ١ - تحديد القطاعات الاقتصادية التي يتكون منها نشاط التنظيم.
- ٢ - تحديد الإيرادات وأرباح أو خسائر العمليات والأصول الثابتة القابلة للتحقق ذاتياً بالنسبة لكل قطاع من القطاعات.
- ٣ - تحديد القطاعات ذات الأهمية النسبية والتي يجب التقرير عنها.
- ٤ - الإستجابة للحدود القصوى والدنيا للإفصاح عن نشاط كل قطاع على حدة.
- ٥ - توفير البيانات المطلوبة للإفصاح بخلاف تلك التي أشرنا إليها في النقطة رقم (٢).

تحديد القطاعات الاقتصادية : Specification of industry segments

أشار تقرير FASB رقم (١٤) إلى أنه يجب إستخدام الخطوط التنظيمية أو مجالات الأنشطة الاقتصادية أو كلاهما في تحديد القطاعات التي ينطوي عليها تنظيم الأعمال المعين. ويعرف FASB مجالات الأنشطة الاقتصادية في هذا الصدد بأنها مناطق جغرافية أو صناعية. علاوة على ذلك، يتطلب FASB الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالعملاء الرئيسيين لتنظيم الأعمال. ونعرض فيما يلي الإرشادات التي تضمنها التقرير رقم (١٤) فيما يتعلق بالإفصاح عن عمليات الصناعات المختلفة.^(١)

«يجب تحديد القطاعات التي يمكن إعداد التقارير عنها وفقاً لمايلي :

- أ - تحديد المنتجات والخدمات التي يتولد منها إيرادات تنظيم الأعمال.
- ب - تجميع هذه المنتجات والخدمات وفقاً لخطوط الأداء في شكل قطاعات اقتصادية...
- ج - اختيار القطاعات الاقتصادية ذات الأهمية النسبية لتنظيم الأعمال ككل».

هذا، وقد ذكر تقرير FASB بأنه لا يوجد تبويب غطي لأنتطه الأعمال بحيث

(١) المرجع السابق ذكره، ص ٨.

يمكن إستخدامه في تحديد القطاعات الإقتصادية بتنظيمات الأعمال ككل. ونتيجة لذلك، فقد تركت مهمة تحديد هذه القطاعات في كل شركة لرجال الإدارة العاملين فيها. وفي هذا الصدد أوصى مجلس معايير المحاسبة المالية FASB بإستخدام مراكز الربحية Profit centers كنقطة بداية لتحديد القطاعات الإقتصادية في تنظيمات الأعمال. والمعروف أن مركز الربحية هو أصغر وحدة نشاط يمكن على أساسها تجميع المعلومات عن الإيرادات والمصروفات لإستخدامها للأغراض الداخلية بمعرفة إدارة التنظيم.

تحديد الإيراد المتولد من القطاعات :

: Computation of revenue of specified segments

يعتبر تضمين أو إستبعاد المبيعات أو التحويلات الداخلية التي تحدث بين القطاعات وبعضها البعض Intersegment sales or transfers من القضايا الجدلية التي أثرت بشأن تحديد الإيراد المتولد من القطاعات الإقتصادية. ويرى المؤيدين لتضمين المبيعات والتحويلات الداخلية، بأنها تمثل عنصر جوهري في إيراد بعض قطاعات الصناعة، ويترتب على إستبعادها إنخفاض إيراد القطاع بدرجة ملحوظة. وعلى العكس من ذلك، يرى المعارضون أن المبيعات والتحويلات الداخلية لم تنتج عن عمليات في السوق مع أطراف خارجية ذوي مصالح مستقلة. وقد وُقِّعَ مجلس معايير المحاسبة المالية بين الرأيين حيث أشار بما يلي: ^(١)

الإيراد... عند الإفصاح عن الإيراد المتولد من قطاع صناعة معين يجب التمييز بين المبيعات إلى العملاء الخارجيين، والمبيعات والتحويلات إلى القطاعات الإقتصادية الأخرى التابعة للتنظيم... وتتم المحاسبة عن المبيعات والتحويلات الداخلية، وفقاً للأساس الذي تستخدمه الإدارة في تسعيرها، ويجب في هذا الصدد الإفصاح عن الأساس المستخدم في التسعير. وإذا تغير هذا الأساس ينبغي الإفصاح عن طبيعته وأثره على أرباح أو خسائر القطاع في الفترة التي حدث فيها هذا التغير.

(١) المرجع السابق ذكره ص ١٣.

تحديد الأرباح أو الخسائر المتولدة من القطاعات:

Computation of operating profit or loss for specified segments

يعتبر قياس نتائج عمليات القطاع الاقتصادي من الموضوعات الأكثر جدلاً، فعادة يثار التساؤل حول ماهية المقياس الملائم. وفي هذا الصدد يوجد رأيين على طرفي نقيض، أولهما يرى بوجود التقرير عن صافي دخل Net income كل قطاع بينما يشير الرأي الآخر بعدم وجوب التقرير عن صافي الدخل. No income amount وبالرغم من أن مؤيدي الإفصاح عن صافي الدخل يدركون بأن الأمر يستلزم وضع عدة إفتراضات واللجوء إلى التقدير لقياسه، فهم يرون بأن الصعوبات في هذا الصدد لا يجب أن تحول دون التقرير عن صافي دخل القطاعات، لأن مثل هذه المعلومات قد تكون مفيدة للمستثمرين والدائنين.

وعلى العكس من ذلك، يرى المعارضين أن الإعتماد على التقدير في تحديد نصيب كل قطاع من التكاليف العامة والفوائد وخصائب الدخل قد يؤدي إلى إنتاج معلومات مضللة عن صافي الدخل. ويدعم المعارضون رأيهم بأن توزيع خصائب الدخل على القطاعات يعتبر مسألة صعبة بسبب وجود فروق بين الخصائب المحسوبة على الدخل الموحد وتلك المحسوبة على الدخول المستقلة للشركات، وأخيراً وجود خسائر للعمليات وإمكانية ترجيلها خصماً من الخصائب التي تستحق في المستقبل أو من الخصائب التي إستحققت في الماضي.

ويرى بعض المحاسبين إمكانية التوفيق بين الرأيين المتعارضين. فهم ينادون بإستخدام مدخل المساهمة كوسيلة للتقرير عن نتائج عمليات كل قطاع. ومساهمة القطاع Segment contribution بالتعريف هي مبيعات القطاع مطروحاً منها المصروفات التي يمكن تتبعها Traceable expenses، وهي المصروفات التي يمكن تحديدها بطريقة مباشرة بالنسبة لكل قطاع^(١).

أما مجلس معايير المحاسبة المالية FASB فقد أخذ الموقف التالي فيما يتعلق بقضية

FASB Discussion Memorandum, «An Analysis of Issues Related to Financial Reporting for (١) Segments of a Business Enterprise», FASB (Stamford: 1974), PP. 29 - 30.

الإفصاح عن دخل القطاع ضمن تقريره رقم (١٤):^(١)

الربحية . . الأرباح والخسائر . . بالتعريف (متمثلة في إيراد القطاع ، بطرحاً منه كل مصروفات العمليات، ومتضمنة المصروفات التي لا يمكن تتبعها مباشرة للقطاع) يجب الإفصاح عنها بالنسبة للقطاعات التي يمكن التقرير عنها. ومن المعلومات الواجب التقرير عنها بالنسبة لكل قطاع العناصر غير العادية أو التي لا تحدث باستمرار. . . والإفصاح في قائمة الدخل الموحدة عن المبالغ المضافة أو المخصومة نتيجة هذه العناصر عند تحديد أرباح أو خسائر عمليات القطاع الذي يعد عنه التقرير. . . ويجب أن يكون هناك إنساق من فترة إلى أخرى في الأساليب المستخدمة عن توزيع مصروفات العمليات على القطاعات الاقتصادية عند تحديد أرباح وخسائر العمليات. وإذا حدث هناك تغير في هذه الأساليب فيجب الإفصاح عن طبيعته وأثره على أرباح وخسائر العمليات في الفترة التي حدث فيها التغير.

هذا وقد أوصى مجلس معايير المحاسبة المالية FASB بتوزيع التكاليف التي لا يمكن تتبعها مباشرة على القطاعات اعتماداً على أساس معقول Reasonable basis ومع ذلك، هناك بعض العناصر لا يجب أخذها في الحسبان عند تحديد الأرباح والخسائر الناتجة عن عمليات القطاع الذي يعد عنه التقرير وهذه العناصر هي:

- الإيراد المكتسب على مستوى الشركة والذي لم يتولد من عمليات أي قطاع.
- مصروفات الإدارة العامة (التي ترتبط بالإدارة العامة للشركة).
- مصروفات الفوائد.
- ضرائب الدخل سواء محلية أم أجنبية.
- الحقوق في دخل أو الحصة في خسائر الشركات التابعة غير الموحدة وأي شركات أخرى مستثمر فيها والتي لا تدخل في عملية توحيد القوائم المالية.
- المكاسب والخسائر الرأسالية.
- العناصر غير العادية.
- حقوق الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة.
- الأثر التراكمي للتغير في المبادئ المحاسبية.

ويمكن الإهتمام بالنشرات الصادرة عن مجلس معايير محاسبة التكاليف The cost accounting standards board (CASB) لتحديد مهية الأساس المعقول الذي يمكن الإعتماد عليه عند توزيع المصروفات التي يصعب تتبعها بطريقة مباشرة. ووفقاً لمعيار محاسبة التكاليف رقم (٤٠٣) المتعلق «بتوزيع مصروفات المركز الرئيسي على القطاعات» عرض مجلس معايير محاسبة التكاليف معادلة من ثلاثة عوامل لتوزيع المصروفات المتبقية للمركز الرئيسي على القطاعات. ويتم توزيع المصروفات المتبقية للمركز الرئيسي بنسبة هي المتوسط الحسابي Arithmetic Average لثلاث نسب مئوية عن الفترة المالية وهي كما يلي:

- ١ - أجزء القطاع، مقسومة على إجمالي الأجزء لكل القطاعات.
- ٢ - إيرادات القطاع (متضمنة التحويلات الداخلية الصادرة ومطروحاً منها التحويلات الداخلية الواردة) مقسومة على الإيرادات الإجمالية الناتجة من عمليات كل القطاعات.
- ٣ - متوسط القيمة الدفترية للعقارات والمعدات والمخزون المتعلقة بالقطاع مقسوماً على إجمالي القيمة الدفترية لمتوسط أصول ومخزون كل القطاعات.

مثال توضيحي عن توزيع المصروفات غير المباشرة على القطاعات:

لتوضيح كيفية توزيع المصروفات غير المباشرة على القطاعات الاقتصادية وفقاً لشرط معيار محاسبة التكاليف (٤٠٣) نفترض أن البيانات التالية متعلقة بالمركز الرئيسي وقطاعين صناعيين لإحدى الشركات التي تنتج منتجات متعددة عن السنة المنتهية في ٣٠ من ربيع الثاني سنة ١٤٠٦ (ونفترض عدم وجود تحويلات داخلية بين القطاعين خلال العام).

بيانات عن المركز الرئيسي وقطاعين صناعيين
(القيمة بالريال)

البيان	المركز الرئيسي	المنتجات الكيماوية	المنتجات الغذائية	الإجمالي
صافي المبيعات (إيراد العمليات)		٥٥٠ ٠٠٠	٤٥٠ ٠٠٠	١ ٠٠٠ ٠٠٠
مصرفوات مباشرة على القطاعات		٣٠٠ ٠٠٠	٣٥٠ ٠٠٠	٦٥٠ ٠٠٠
مصرفوات غير مباشرة على القطاعات	٢٠٠ ٠٠٠			٢٠٠ ٠٠٠
إجمالي المصروفات	٢٠٠ ٠٠٠	٣٠٠ ٠٠٠	٣٥٠ ٠٠٠	٨٥٠ ٠٠٠
الدخل قبل الضرائب				١٥٠ ٠٠٠
مصرفوف ضرائب الدخل				٩٠ ٠٠٠
الدخل الصافي				٦٠ ٠٠٠
الأجور	٦٠ ٠٠٠	١٦٠ ٠٠٠	٢٤٠ ٠٠٠	٤٦٠ ٠٠٠
متوسط تكلفة العقارات والمعدات والمخزون	٨٠ ٠٠٠	٦٢٠ ٠٠٠	١ ٣٨٠ ٠٠٠	٢ ٠٨٠ ٠٠٠

حساب معادلة التوزيع

المنتجات الغذائية	المنتجات الكيماوية	
$\frac{٢٤٠ ٠٠٠}{٤٠٠ ٠٠٠} = ٦٠\%$	$\frac{١٦٠ ٠٠٠}{٤٠٠ ٠٠٠} = ٤٠\%$	معدل أجور القطاع
$\frac{٤٥٠ ٠٠٠}{١ ٠٠٠ ٠٠٠} = ٤٥\%$	$\frac{٥٥٠ ٠٠٠}{١ ٠٠٠ ٠٠٠} = ٥٥\%$	معدل إيراد القطاع
$\frac{١ ٣٨٠ ٠٠٠}{٢ ٠٠٠ ٠٠٠} = ٦٩\%$	$\frac{٦٢٠ ٠٠٠}{٢ ٠٠٠ ٠٠٠} = ٣١\%$	معدل تكلفة العقارات والمعدات والمخزون
١١٧٤	١٢٦	الإجمالي:
٥٨	٤٢	المتوسط الحسابي (مقسوماً على ٣)

توزيع المصروفات غير المباشرة على القطاعات

يمكن باستخدام المعدلين السابقين توزيع المصروفات غير المباشرة على القطاعات

وقدرها ٢٠٠٠٠٠٠ ريال كما يلي:

ما يخص قطاع المنتجات الكيماوية (٢٠٠٠٠٠٠ ريال \times ٤٢٪) ٨٤٠٠٠٠ ريال

ما يخص قطاع المنتجات الغذائية (٢٠٠٠٠٠٠ ريال \times ٥٨٪) ١١٦٠٠٠٠

إجمالي المصروفات غير القابلة للتبع مباشرة

٢٠٠٠٠٠٠ ريال

وعلى ضوء التحليل السابق يمكن تحديد الأرباح (أو الخسائر) الناتجة من عمليات كل قطاع وذلك على النحو التالي:

المنتجات الكيماوية	المنتجات الغذائية	الإجمالي	
٥٥٠٠٠٠٠	٤٥٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠٠	المبيعات الصافية
٣٠٠٠٠٠٠	٣٥٠٠٠٠٠	٦٥٠٠٠٠٠	مصروفات مباشرة على القطاعات
٨٤٠٠٠٠	١١٦٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠٠	مصروفات غير مباشرة على القطاعات
٣٨٤٠٠٠٠	٤٦٦٠٠٠٠	٨٥٠٠٠٠٠	إجمالي المصروفات
١٦٦٠٠٠٠	(١٦٠٠٠٠)	١٥٠٠٠٠٠	أرباح (خسائر) العمليات

ويمكن القول أن استخدام هذا الأسلوب في توزيع المصروفات غير المباشرة على القطاعات ليس مقنعاً بدرجة كافية. فالمعادلة المستخدمة في التوزيع هي مجرد أسلوب عملي لا يستند إلى مبررات نظرية معقولة. فقد أسفر هذا الأسلوب في مثالنا السابق عن خسائر في قطاع المنتجات الغذائية. ويرجع السبب في هذه النتيجة إلى ارتفاع معدلات الأجور وارتفاع متوسط تكلفة العقارات والمعدات والمخزون في قطاع المنتجات الغذائية، مما أدى بدوره إلى زيادة الأعباء المحملة على هذا القطاع من المصروفات غير المباشرة. والجدير بالذكر أنه ليس من الضروري أن يوجد مثل هذا الارتباط المباشر بين المصروفات غير المباشرة (التي لا يمكن تتبعها) وقيمة الأجور المدفوعة بالقطاع أو تكلفة العقارات والمعدات والمخزون التابع في كل قطاع.

تحديد الأصول القابلة للتحقق ذاتياً في كل قطاع :

Computation of Identifiable Assets for Specified Segments:

لم يكن هناك جدل ملحوظ فيما يتعلق بتحديد الأصول القابلة للتحقق ذاتياً في كل قطاع، ونورد فيما يلي الرأي الذي ورد في تقرير مجلس معايير المحاسبة المالية رقم (١٤) في هذا الصدد^(١):

الأصول القابلة للتحقق ذاتياً: تتمثل الأصول القابلة للتحقق الموجودة في قطاع صناعة معين في الأصول الملموسة وغير الملموسة التي يستخدمها ذلك القطاع، متضمنة:

- ١ - الأصول التي يقتصر استخدامها على قطاع اقتصادي معين.
- ٢ - الجزء الموزع من الأصول المستخدمة بالاشتراك مع قطاع آخر أو أكثر. ويجب الاعتماد على أساس معقول عند توزيع هذه الأصول على القطاعات المستخدمة لها. ولأن أصول القطاع الاقتصادي الذي يحول منتجات أو خدمات إلى قطاع آخر لا تستخدم في عمليات القطاع المحول إليه، ومن ثم لا يوزع على هذا القطاع جزء من هذه الأصول. ويجب إدراج الأصول التي تمثل جزء من استثمارات الشركة في قطاع صناعة معين، مثل الشهرة، ضمن الأصول القابلة للتحقق في هذا القطاع. أما الأصول المستخدمة في أغراض الشركة بصفة عامة (وهي التي لا تستخدم في عمليات أي قطاع) لا يجب توزيعها على القطاعات هذا ولا يجب أن تتضمن الأصول القابلة للتحقق ذاتياً في قطاع المدفوعات المقدمة أو القروض المدفوعة إلى قطاع آخر أو للاستثمار فيه، باستثناء المبالغ المدفوعة مقدماً أو القروض المدفوعة لقطاع آخر بواسطة قطاع مالي حيث يجب إدراجها ضمن أصوله القابلة للتحقق لأن الدخل المتولد من هذه المبالغ أو القروض سوف يؤخذ في الحسبان عند تحديد الأرباح والخسائر الناتجة من عمليات القطاع المالي. . . . وعند تحديد الأصول القابلة للتحقق ذاتياً في كل قطاع ينبغي أن يؤخذ في الاعتبار المخصصات، مثل مخصص الديون المشكوك في تحصيلها، ومجمع الاستهلاكات، ومخصص هبوط أسعار الأوراق المالية.

(١) مرجع سبق ذكره، من ص ٧ إلى ص ٨.

تحديد القطاعات ذات الأهمية النسبية:

Determination of Significant Segments:

بعد تحديد القطاعات الاقتصادية التي يتكون منها كل تنظيم، يجب تحديد القطاعات ذات الأهمية النسبية. وقد ذكر تقرير FASB رقم (١٤) بأنه يجب توافر شرط واحد أو أكثر من الشروط التالية حتى يمكن اعتبار القطاع المعين ذو أهمية نسبية، ومن ثم يمكن إعداد تقارير مالية عنه:

١ - أن تمثل إيرادات القطاع (متضمنة مبيعاته إلى العملاء الخارجيين والمبيعات والتحويلات الداخلية) ١٠٪ من إيرادات التنظيم ككل (متضمنة المبيعات إلى العملاء الخارجيين والمبيعات والتحويلات الداخلية).

٢ - أن تعادل أرباح أو خسائر عمليات القطاع ١٠٪ أو أكثر مما يلي:

أ - مجموع الأرباح من عمليات القطاعات التي لم تتعرض لخسائر.

ب - مجموع الخسائر من عمليات القطاعات التي لم تحقق أرباح.

(٣) أن تعادل أصول القطاع القابلة للتحقق ذاتياً ١٠٪ أو أكثر من مجموع الأصول القابلة للتحقق ذاتياً في كل القطاعات.

ولتوضيح كيفية تحديد القطاعات ذات الأهمية النسبية في تنظيم الأعمال، نفترض أن شركة الرائد تتكون من أربعة قطاعات، ونعرض في الجدول التالي إيرادات كل قطاع، وكذلك أرباح وخسائر عملياته، والأصول القابلة للتحقق المتاحة لديه عن السنة المنتهية في ٣٠/١٢/١٤٠٥ هـ.

البيانات اللازمة لاختبار الأهمية

النسبية للقطاعات

البيان	القطاعات				الجملة
	أ	ب	ج	د	
الإيرادات	٦٠.٠٠٠	٨٠.٠٠٠	٢٠.٠٠٠	٥٠.٠٠٠	٢١٠.٠٠٠
أرباح (خسائر) العمليات	(٢٠.٠٠٠)	٣٠.٠٠٠	(١٠.٠٠٠)	٣٠.٠٠٠	٣٠.٠٠٠
الأصول القابلة للتحقق	٥٠.٠٠٠	٤٠.٠٠٠	١٠.٠٠٠	٣٠.٠٠٠	١٣٠.٠٠٠

وعلى ضوء المعلومات الواردة بالجدول السابق نختار القطاعات أ، ب، د

اختبار الأهمية النسبية للإيرادات لأن إيرادات كل منها تزيد عن ١٠٪ من إجمالي

إيرادات القطاعات الأربعة (٢١٠,٠٠٠ ريال $\times 10\% = 21,000$) أما القطاع (ج) فلا يجتاز اختبار الأهمية، لأن إيراداته ٢٠,٠٠٠ ريال وهي تقل عن الحد الأدنى للاختبار وقدره ٢١,٠٠٠ ريال. ومع ذلك، يجتاز القطاع (ج) اختبار الأهمية المتعلق بأرباح وخسائر العمليات، لأن خسائر عمليات هذا القطع وقدرها ١٠,٠٠٠ ريال تزيد عن مبلغ ٦,٠٠٠ ريال الذي يعادل ١٠٪ من إجمالي أرباح العمليات في القطاعين (ب)، (د) $[(30,000 \text{ ريال} + 30,000 \text{ ريال}) \times 10\% = 6,000 \text{ ريال}]$. وفي هذا الاختبار استخدمنا إجمالي الأرباح من العمليات وقدره ٦٠,٠٠٠ ريال لأنه يزيد عن إجمالي خسائر العمليات في القطاعين (أ)، (ج)، (٢٠,٠٠٠ ريال + ١٠,٠٠٠ ريال = ٣٠,٠٠٠ ريال). ولأن القطاعات الأربعة قد اجتازت اختبار الإيرادات أو اختبار أرباح وخسائر العمليات، فنعدنّه لا يستلزم الأمر استخدام اختبار أهمية الأصول القابلة للتحقق.

قيود الإفصاح عن المعلومات على المستوي القطاعي:

Limitation on disclosure of segment information

بالإضافة إلى استخدام الأساليب الثلاثة السابقة في تحديد القطاعات ذات الأهمية النسبية، فقد قام مجلس معايير المحاسبة المالية FASB بوضع حد أدنى وآخر أقصى لعدد القطاعات الاقتصادية التي يمكن التقرير عنها وتضمينها في التقارير السنوية التي يصدرها تنظيم الأعمال. والجدول بالذکر، أن عدم وجود مثل هذا القيد، قد يؤدي إلى المغالاة في عدد القطاعات التي يعد عنها تقارير دورية. ونعرض فيما يلي القيود التي وضعها مجلس معايير المحاسبة المالية:^(١)

١ - الحد الأدنى - يشترط أن تكون إيرادات مبيعات كل قطاع إلى العملاء الخارجيين في حدود ٧٥٪ على الأقل من إيرادات المبيعات إلى العملاء الخارجيين التي تتم بواسطة كل القطاعات.

٢ - الحد الأقصى - ينبغي أن لا يزيد عدد القطاعات التي يمكن إعداد تقارير عنها عن عشرة قطاعات. وإذا كان هناك ارتباط وثيق بين قطاعين أو أكثر يمكن

دمجها في قطاع واحد حتى يمكن الالتزام بهذا الحد الأقصى.

٣ - لا تطبق متطلبات الإفصاح المتعلقة بالقطاعات التي يمكن التقرير عنها على القطاع المهيمن أو المسيطر، وهو القطاع الذي تزيد إيراداته عن ٩٠٪ من إيرادات كل القطاعات، وكذلك الذي تزيد أرباح وخسائر عملياته عن ٩٠٪ من أرباح وخسائر كل القطاعات، وأخيراً الذي تزيد أصوله القابلة للتحقق عن ٩٠٪ من الأصول القابلة للتحقق في كل القطاعات. ويعني ذلك أن القطاعات الأخرى سوف لا تجتاز اختبار الأهمية وقدره ١٠٪. وفي مثل هذه الحالة يجب على تنظيم الأعمال الذي يكون فيه قطاع مهيمن، أو تعتمد عملياته على قطاع واحد أن يحدد نوعية النشاط وهو بصدد إعداد القوائم المالية.

البيانات المطلوب الإفصاح عنها في التقارير القطاعية

Required data to be disclosed for Reportable segments

بالإضافة إلى البيانات عن الإيرادات، وأرباح أو خسائر العمليات والأصول القابلة للتحقق ذاتياً، يستلزم تقرير FASB رقم (١٤) الإفصاح عن البيانات التالية^(١):

- ١ - استهلاك واستنزاف واستفاد أصول القطاع.
- ٢ - الإضافات من العقارات والمعدات.
- ٣ - الحقوق في صافي الدخل وصافي أصول الشركات التابعة غير الموحدة والشركات المستثمر فيها التي ترتبط عملياتها رأسياً مع عمليات القطاع.
- ٤ - الأثر الناتج من تغيير المبادئ المحاسبية على أرباح أو خسائر عمليات القطاع.

المبيعات المصدرة للخارج والعمليات في المناطق الأجنبية

Operation in foreign areas and export sales

يتطلب تقرير FASB رقم (١٤) من تنظيمات الأعمال التي تعمل في مناطق

(١) تقرير FASB رقم (١٤) صفحة رقم ١٤.

جغرافية أجنبية (سواء في دولة أجنبية واحدة أو عدة دول أجنبية) أن تفصح عن المعلومات المتعلقة بعملياتها في كل منطقة جغرافية أجنبية تكون ذات أهمية نسبية كبيرة، ومعلومات مجمعة عن عملياتها في المناطق الجغرافية الأجنبية الأخرى الأقل أهمية. وتعتبر المنطقة الجغرافية الأجنبية ذات أهمية إذا كانت إيراداتها من المبيعات إلى العملاء الخارجيين أو أصولها القابلة للتحقق ذاتياً تعادل ١٠٪ على الأقل من المبالغ الإجمالية المناظرة التي تتضمنها القوائم المالية لتنظيم الأعمال ككل.^(١٦) ويستلزم الأمر توفر معلومات مقارنة عن عمليات التنظيم في المجال المحلي إذا لم يتوفر في هذه العمليات نفس إختبار الأهمية وقدره ١٠٪. علاوة على ذلك، يتطلب تقرير FASB المشار إليه آنفاً، الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالمبيعات المصدرة للخارج عندما تزيد هذه المبيعات عن ١٠٪ من إجمالي مبيعات التنظيم إلى العملاء الخارجيين.^(١٧)

العملاء الرئيسيين: Major customers

يستلزم الأمر أيضاً الإفصاح عن الإيرادات من المبيعات التي تتم مع أي عميل رئيسي، أو المبيعات التي تتم مع الحكومة المحلية أو أي حكومة أجنبية إذا كانت تزيد عن ١٠٪ من المبيعات الإجمالية للتنظيم. وفي مثل هذه الحالات، ينبغي تحديد القطاع الذي نفذ هذه المبيعات^(١٨). وتعتبر مثل هذه المعلومات ذات أهمية لمستخدمي القوائم المالية لأنها تعكس الأثار السلبية المتوقعة حدوثها إذا فقدت الشركة تعاقدتها مع أحد عملائها الرئيسيين.

العرض والإفصاح عن المعلومات القطاعية والعمليات في المناطق الأجنبية: presentation of segment information operations in foreign areas, and related disclosures

وافق مجلس معايير المحاسبة المالية FASB في تقريره رقم (١٤) على

(٢) المرجع السابق صفحة رقم ١٧.

(٣) المرجع السابق صفحة رقم ١٨.

الأساليب البديلة التالية للإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالقطاعات الواجب التقرير عنها والعمليات الأجنبية: ^(١)

١ - إثبات البيانات في نطاق القوائم المالية، بالإضافة إلى الإفصاح التفسيري في شكل ملاحظات.

٢ - أن يكون الإفصاح بالكامل في شكل ملاحظات.

٣ - أن يكون الإفصاح من خلال جداول مستقلة تلحق وتكمل القوائم المالية. وينبغي الإشارة في القوائم المالية إلى الجداول الملحقه التي تفسر بعض الأرقام الواردة بها.

كيفية الإفصاح عند التخلص من أحد القطاعات:

Reporting the disposal of a segment of a business enterprise

لقد ناقشنا حتى الآن، معايير إعداد التقارير القطاعية، التي وضعها مجلس معايير المحاسبة المالية FASB. ونبي مناقشنا في هذا الجزء بإيضاح أثر التخلص من أحد القطاعات على التقارير القطاعية.

ففي سنة ١٩٧٣ ميلادية، أصدر مجلس المبادئ المحاسبية APB رأياً محاسبياً برقم (٣٠) بعنوان «التقرير عن نتائج العمليات» ونعرض فيها يلي ما إنتهى إليه هذا الرأي فيما يتعلق بالتخلص من أحد قطاعات تنظيم الأعمال: ^(٢)

يشير مصطلح العمليات المستبعدة Discontinued operations إلى عمليات قطاع أعمال. . الذي يكون قد تم بيعه، أو توقفه، أو قد يكون القطاع مستمراً في العمل ويخضع في الوقت نفسه لخطة للتخلص منه. . . وقد إنتهى المجلس إلى أنه يجب التقرير عن نتائج العمليات المستمرة بصفة مستقلة عن العمليات المستبعدة. وإذا حدثت مكاسب أو خسائر نتيجة إستبعاد أحد القطاعات يجب التقرير عنها مرتبطة بنتائج عملياته في الفترة السابقة على التوقف، ولا يجب النظر إليها كمعصر غير عادي. وطبقاً لذلك، يجب التقرير عن عمليات القطاع الذي توقف عن العمل، أو المتوقع توقفه كمعصر من عناصر الدخل قبل معالجة العناصر غير العادية والأثر التراكمي للتغيرات المحاسبية وفقاً للطريقة التالية:

xxxx	الدخل من العمليات المستمرة قبل الضرائب
xx	احتياطي ضرائب الدخل
xxxx ———	الدخل من عمليات القطاعات المستمرة
	العمليات المستتعدة (ملحوظة رقم -)
xxx	صافي الدخل (الخسارة) من عمليات القطاع المستتعد
	في قطاع... (مطروحاً الضرائب المرتبطة به قدرها... ريال)
xxx	صافي خسائر التخلص من أصول القطاع... متضمنة
	احتياطي قدره - ريال مقابل خسائر العمليات في الفترة التمهيدية للإيقاف
xxxx	(مطروحاً منها ضرائب قدرها - ريال)
<u>xxxxxx</u>	صافي الدخل

هذا ويجب الإفصاح عن ضرائب الدخل المتعلقة بنتائج عمليات القطاع المستتعد ومكاسب أو خسائر التخلص من أصول القطاع المعين في نطاق قائمة الدخل أو في الملاحظات المرتبطة بها. أما الإيرادات الناتجة عن عمليات القطاع، فيجب الإفصاح عنها بصفة مستقلة في الملاحظات.

ونوجز في الجزء التالي الشروط التي تضمنها الرأي المحاسبي رقم (٣٠) الصادر عن مجلس المبادئ المحاسبية.

الدخل من عمليات القطاعات المستمرة:

Income From continuing operations

إن الهدف من التمييز بين دخل العمليات المستمرة والعمليات المستتعدة هو توفير خاصية القابلية للمقارنة لقوائم الدخل. فحتى يمكن مقارنة نتائج العمليات المستمرة يجب إستبعاد نتائج عمليات القطاع الذي توقف عن العمل، في قوائم دخل كل الفترات المحاسبية التي تكون موضوعاً للمقارنة. فعلى سبيل المثال، نفترض أن لدى شركة الأنصار خمسة قطاعات توقف نشاط إحداها خلال سنة ١٤٠٦، فإذا كانت هذه الشركة تعد قائمة دخل مقارنة عن ثلاث سنوات تنتهي

في ٣٠ ذي الحجة سنة ١٤٠٦، فعندئذ يجب إستبعاد نتائج عمليات القطاع الذي تم إيقافه في سنة ١٤٠٦، بالإضافة إلى سني ١٤٠٥، ١٤٠٤. وطبقاً لذلك تفصح قائمة الدخل المقارنة عن نتائج العمليات المستمرة خلال السنوات الثلاث.

الدخل (الخسارة) من عمليات القطاع المستبعد:

Income (Loss) from discontinued operations

يختص بند مستقل في قائمة الدخل بعنوان الدخل (الخسارة) من عمليات القطاع غير المستمرة، ويدرج تحت هذا العنوان صافي الدخل أو الخسارة (بعد الضرائب) المتعلق بالقطاع الذي توقف نشاطه أو جاري تصفيته. ولا يقتصر الأمر على عمليات السنة التي تم فيها توقف القطاع ولكن يمتد إلى السنوات المقارنة في قائمة الدخل. ففي قائمة الدخل المقارنة لشركة الأنصار المشار إليها آنفاً يظهر تحت هذا العنوان دخل عمليات القطاع المستبعد عن سني ١٤٠٤ هـ، ١٤٠٥ هـ. أما سنة ١٤٠٦ التي توقف خلالها القطاع أو جاري تصفيته يظهر صافي دخل أو خسارة عمليات القطاع المستبعد بعد الضرائب عن الفترة من أول محرم سنة ١٤٠٦ حتى تاريخ القياس Measurement date وهو تاريخ توقف العمل في القطاع أو الذي قررت فيه إدارة الشركة التخلص من القطاع وفق خطة معينة. فإذا افترضنا على سبيل المثال، أن تاريخ القياس في شركة الأنصار كان في ٣٠ رمضان ١٤٠٦، فعندئذ تتضمن قائمة دخل هذه الشركة عن سنة ١٤٠٦ صافي الدخل أو الخسارة عن القطاع المتوقف عن فترة تسعة شهور. على أن يدرج ذلك بصفة مستقلة تحت عنوان «الدخل أو الخسارة من عمليات القطاع المستبعد».

مكاسب (خسائر) التخلص من القطاع المستبعد:

Gain (Loss) on disposal of discontinued operation

تتضمن مكاسب (خسائر) عمليات القطاع المستبعد ما يلي:

- ب١٢ - الدخل أو الخسارة من العمليات غير المستمرة خلال فترة التهديد للإيقاف الكامل Phase-out period، وهي الفترة بين تاريخ القياس وتاريخ التخلص من القطاع - أي تاريخ توقف المبيعات أو توقف العمليات.

٢ - المكاسب أو الخسائر الناتجة من بيع القطاع أو التخلص منه.

٣ - ضرائب الدخل المتعلقة بالعنصرين السابقين (٢١)، (٢).

وإذا كان تاريخي القياس والتخلص من الأصل يقعان في نفس الفترة المحاسبية فعندئذ تعكس قائمة دخل هذه الفترة الدخل الفعلي من العمليات المستمرة، والدخل (الخسارة) من العمليات المستبعدة، ثم المكسب (الخسارة) المترتب على التخلص من أصول القطاع. أما إذا كان تاريخ التخلص يقع في فترة محاسبية تالية لفترة تاريخ القياس، فعندئذ يجب على إدارة الشركة أن تقدر، في تاريخ القياس، ما إذا كان التخلص من أصول القطاع، بالإضافة إلى نتائج عمليات فترة التمهد للإيقاف سوف ينتج عنها مكاسب أو خسائر صافية بعد الضرائب أم لا. فإذا كانت هناك مكاسب متوقعة لا تؤخذ في الاعتبار حتى يتم التخلص فعلاً من القطاع المتوقف، أما إذا كانت هناك خسائر متوقعة فمن الواجب تسجيلها في تاريخ القياس.

وقد يكون تحديد مكاسب أو خسائر التخلص من قطاع معين أمراً صعباً خاصة إذا كان تاريخ التخلص يقع بعد تاريخ القياس بفترة زمنية غير قصيرة. وفي محاولة لتسهيل هذا الأمر وضع مجلس المبادئ المحاسبية APB الإرشادات التالية^(١):

ويجب تقدير المكاسب أو الخسائر الناتجة عن التخلص من أحد قطاعات الأعمال في تاريخ القياس. ويجب أن يتم هذا التقدير على ضوء صافي القيمة القابلة للتحقق من هذا القطاع في ذلك التاريخ مع الأخذ في الاعتبار أي مصروفات أو تكاليف ترتبط مباشرة بعملية التخلص، وكذلك أي دخل أو خسائر متوقعة إذا كانت خطة التخلص سوف تتم على مدى فترة زمنية ويتوقع إستمرار العمليات خلال تلك الفترة. وإذا كان يتوقع حدوث خسائر صافية من العمليات في الفترة من تاريخ القياس إلى التاريخ المتوقع للتخلص من القطاع، فمن اللازم تضمين مثل هذه الخسائر أيضاً عند تحديد المكاسب أو الخسائر الناتجة. من عمليات التخلص. أما إذا كان يتوقع دخل من العمليات خلال تلك الفترة، فمن اللازم

(١) المرجع السابق من ص ٥٦٢ إلى ص ٥٦٣.

تضمن الدخل المقدر عند تحديد المكاسب أو الخسائر، على أن يكون ذلك محدوداً بمقدار الخسارة المتوقعة تحققها من عملية التخلص، وأي مبلغ يزيد عن ذلك، يجب المحاسبة عنه كدخل عندما يتحقق فعلاً. ويعتقد المجلس أن المبالغ المقدرة للدخل أو الخسائر من العمليات في الفترة من تاريخ القياس حتى تاريخ التخلص من القطاع والتي تؤخذ في الاعتبار عند تحديد خسائر التخلص، يجب أن تكون في حدود ما يمكن توقعه بدرجة معقولة من الدقة وفي الظروف العادية، ويتوقع تنفيذ خطة التخلص على مدى سنة واحدة من تاريخ القياس. ويعني ذلك أن دخل أو خسائر العمليات المقدرة في ظل مثل هذه الخطة سوف يمتد إلى فترة لا تزيد عن سنة».

هذا، وينبغي أن تتضمن مكاسب أو خسائر التخلص من قطاع معين قيمة التسويات والتكاليف والمصروفات المرتبطة بعمليات وأنشطة التنظيم الطبيعية والتي ينبغي المحاسبة عنها وفقاً لإفترض الإستمرار. مثال ذلك، التسويات المتعلقة بالالتزامات طويلة الأجل، وإعدام الديون المشكوك في تحصيلها، وكذلك التسويات المتعلقة بالمخزون والأصول طويلة الأجل سواء الملموسة أو غير الملموسة، وسواء المملوكة أم المستأجرة. ومع ذلك يجب عند تحديد مكاسب أو خسائر التخلص أن تتضمن قيمة التسويات المتعلقة ببعض عناصر التكاليف والمصروفات التي تكون نتيجة مباشرة لقرار التخلص من القطاع، وكذلك العناصر التي يتضح على وجه قاطع أنها لا تتحقق في ظل إفترض الإستمرار قبل تاريخ القياس. ويعني ما تقدم أن نتائج العمليات قبل تاريخ القياس لا يجب أخذها في الاعتبار عند تحديد مكاسب أو خسائر التخلص.

والجدير بالذكر أن التكاليف والمصروفات التي ترتبط مباشرة بقرار التخلص تتضمن عناصر مثل تمويض العاملين مقابل فصلهم من العمل، وتكاليف المعاشات الإضافية، ومصروفات إعادة توظيف العاملين، ومدفوعات الإيجار المستقبلية المتعلقة بعقود تأجير طويلة الأجل وغير قابلة للإلغاء.

الإفصاح عن القطاع الذي تم التخلص منه:

Disclosure of disposal of a segment

عرفنا مما سبق أن توقف العمليات في قطاع معين يؤثر على قابلية القوائم المالية للمقارنة، ولذلك تطلب مجلس المبادئ المحاسبية APB الإفصاح التالي:

بالإضافة إلى البيانات التي تظهر في إطار القوائم المالية... يجب أن تتضمن الملاحظات التي تلحق بالقوائم المالية التي تعد عن الفترة التي تشمل تاريخ القياس ما يلي:

- ١ - إسم قطاع الأعمال الذي تم التخلص منه أو يتوقع التخلص منه.
 - ٢ - التاريخ المتوقع للتخلص من القطاع.
 - ٣ - الطريقة المتوقعة للتخلص بها من القطاع.
 - ٤ - الأصول والالتزامات المتبقية من القطاع في تاريخ إعداد الميزانية العمومية.
 - ٥ - الدخل أو الخسائر من العمليات وأي مبالغ نتجت من التخلص من القطاع في الفترة من تاريخ القياس حتى تاريخ إعداد الميزانية العمومية.
- ونعرض فيما يلي نموذجاً للإفصاح عن عمليات القطاع المستبعد والمتعلق بإحدى شركات المساهمة الكبيرة:

السنة المنتهية في ٣٠ ذي الحجة

سنة ١٤٠٥هـ	سنة ١٤٠٤هـ
٩٤٠٢٤٠٠٠	٦٠٩١٩٠٠٠
الدخل من العمليات المستمرة	
العمليات غير المستمرة (ملاحظة أ):	
الدخل من العمليات (بعد طرح ضرائب	٩٥٢٦٠٠٠
١٢٢٩٤٠٠٠	
الدخل ١٠٤٥٠٠٠٠ ريال، ٨٣٠٠٠٠٠ ريال	
على التوالي)	
المكاسب والخسائر (مطروحاً ضرائب	٤٦٤٢٤٠٠٠
الدخل ٢٥٩٧٦٠٠٠ ريال)	
صافي الدخل	٧٠٤٤٥٠٠٠
	١٥٢٧٤٢٠٠٠

ملاحظة (أ) عن عمليات القطاع المتباعد:

في ٢٥ من شعبان ١٤٠٥ باعت الشركة قطاع الخالدية بمبلغ ١٣٠.٠٠٠.٠٠٠ ريال نقداً. وقد كان هذا القطاع متخصص في تصنيع معدات السري بالرش وقد حققت الشركة من هذه العملية مكاسب قدرها ٤٦.٤٢٤.٠٠٠ ريال، بعد دفع ضرائب الدخل المقررة وقدرها ٢٥.٩٧٦.٠٠٠ ريال.

هذا وقد تم الإفصاح في قائمة الدخل عن نتائج العمليات الخاصة بقطاع الخالدية الذي تم التخلص منه خلال سنة ١٤٠٥ بصفة مستقلة عن نتائج العمليات المستمرة. وقد تم تنفيذ هذا الفصل في قائمة دخل سنة ١٤٠٤. ولم يتم تحميل نتائج عمليات قطاع الخالدية بنصيبه من المصروفات العامة أو مصروفات الفوائد. وقد بلغت المبيعات الصافية في قطاع الخالدية مبلغ ١١٠.٠٠٩.٠٠٠ ريال عن الفترة من بداية سنة ١٤٠٥ حتى ٢٤ من شعبان ١٤٠٥ (تاريخ التخلص من القطاع)، بينما كانت مبيعات هذا القطاع في السنة المنتهية في ١٤٠٤/١٢/٣٠ مبلغ ٨٨.٢٢٦.٠٠٠ ريال.

Interim Financial Reports:

التقارير المالية الدورية

تصدر القوائم المالية في قطاع الأعمال، بصفة عامة، في نهاية كل سنة مالية. ومع ذلك تصدر بعض الشركات قوائم مالية كاملة عن فترات محاسبية دورية خلال السنة المالية. فعلى سبيل المثال، قد يتطلب الأمر من الشركة المساهمة المغلقة التي تحصل على قرض من أحد البنوك أن تزود البنك المقرض بقوائم مالية شهرية أو ربع سنوية. ومع ذلك، عادة ما تترفق القوائم المالية الدورية بالتقارير ربع السنوية التي تصدرها شركات المساهمة العامة إلى مساهميها وإلى الهيئات الحكومية المختصة وإلى بورصة الأوراق المالية المدرج فيها الأوراق المالية الخاصة بهذه الشركات. ففي الولايات المتحدة الأمريكية تطلب بورصة نيويورك للأوراق المالية من الشركات المسجلة فيها نشر تقارير مالية ربع سنوية. ويجب كذلك، على الشركات التي تخضع لمتطلبات التقرير الدوري التي تفرضها هيئة الحكومية المشرفة على سوق الأوراق المالية SEC أن تصدر تقرير ربع سنوي على

نموذج (10-Q) في فترة لا تتجاوز ٤٥ يوماً من نهاية كل فترة ربع سنوية، في الفترات الثلاث الأولى من كل سنة مالية. علاوة على ذلك، تستلزم هذه الهيئة الإفصاح في التقرير السنوي عن نتائج عمليات كل فترة ربع سنوية في السنتين الماليتين السابقتين^(١).

المشاكل المرتبطة بالتقارير المالية الدورية:

Problems in Interim Financial Reports

حتى سنة ١٩٧٣ ميلادية، كان للشركات الحرة في تحديد الإجراءات المحاسبية اللازمة لإعداد التقارير المالية الدورية، وكذلك تحديد شكل ومحتوى هذه التقارير باستثناء التقارير ربع السنوية التي تعدها الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية على نموذج ق-١٠ وفقاً لمتطلبات الهيئة الحكومية المشرفة على سوق الأوراق المالية SEC. وفي سنة ١٩٧٣ أصدر مجلس المبادئ المحاسبية APB الرأي المحاسبي رقم (٢٨) بعنوان «إعداد التقارير المالية الدورية». وقبل صدور هذا الرأي المحاسبي كانت هناك مشاكل متعلقة بهذا النوع من التقارير تحتاج إلى وضع الحلول المناسبة لها وهي:

- ١- كانت الشركات تستخدم إجراءات محاسبية متباينة، وتعتمد على أساليب تقديرية مختلفة عند إعداد القوائم المالية الدورية، بعكس الحال في القوائم المالية السنوية التي يتم مراجعتها بواسطة المراجعين القانونيين. وقد كان الاعتقاد الضمني لدى هذه الشركات بأن أي خطأ في التقارير المالية الدورية يمكن تصحيحه بواسطة المراجعين عند مراجعة القوائم المالية السنوية.
- ٢- قد تكون نتائج العمليات التي تفصح عنها التقارير المالية الدورية غير قابلة للمقارنة على مدى السنة المالية بسبب التقلبات الموسمية في الإيرادات وعدم حدوث التكاليف والمصروفات بانتظام. علاوة على ذلك، فإن ضيق الوقت اللازم لتجميع البيانات آخر الفترة عن المخزون والدائنين والمصروفات المتعلقة بها يعتبر من العوامل المقيدة عند إصدار التقارير المالية الدورية.

(١) Regulation S - K, Item 302 (a), Securities and Exchange Commission (Washington).

٣ - هناك وجهتي نظر متباينتين حول القضايا النظرية المتعلقة بالتقارير المالية التي تعد دورياً خلال السنة المالية وهما كما يلي:

أ - في ظل النظرية الاستقلالية **Discrete Theory** تعتبر كل فترة دورية خلال السنة المالية كما لو كانت فترة محاسبية مستقلة **Basic Accounting Period**، وطبقاً لذلك يجب اتباع طريقة واحدة عند تحديد نتائج العمليات لكل فترة دورية كما لو كانت فترة محاسبية سنوية. وفي ظل هذه النظرية، يجب عند تحديد المصروفات والإيرادات المستحقة والمؤجلة، وحساب المخصصات في نهاية كل فترة دورية استخدام نفس المبادئ المحاسبية وأسس التقدير أو التقويم التي تتبع في الفترات السنوية.

ب - في ظل النظرية التكاملية **Integral Theory** تعتبر كل فترة دورية كما لو كانت جزء مكمل للفترة السنوية. وفي ظل هذه النظرية، فإن المصروفات والإيرادات المستحقة والمؤجلة وكذلك المخصصات التي يتم تقديرها في نهاية كل فترة دورية سوف تعالج كجزء من عمليات الفترة السنوية. وطبقاً لذلك، فإن عنصر المصروف الذي يقع على مدى الفترة السنوية بالكامل يمكن توزيعه على الفترات الدورية اعتماداً على حجم المبيعات، أو حجم الإنتاج، أو الفترة الزمنية أو أي أساس آخر.

هذا وقد أدت المشاكل السابقة إلى عدد من المواقف المتناقضة. فعلى سبيل المثال، أظهرت بعض قوائم الدخل الدورية (ربع سنوية) مكاسب جوهرية، بينما أفصحت قوائم الدخل السنوية لنفس الشركات عن خسائر.

الرأي المحاسبي رقم (٢٨) : **APB Opinion No. 28:**

أشرنا في الجزء السابق أن مجلس المبادئ المحاسبية أصدر سنة ١٩٧٣ م الرأي المحاسبي رقم (٢٨) «إعداد التقارير المالية الدورية». ومن الأهداف التي جاءت في هذا الرأي المحاسبي توفير دليل للقضايا المحاسبية وقضايا الإفصاح المتعلقة بإعداد التقارير الدورية، ووضع حد أدنى لمتطلبات الإفصاح في التقارير

المالية الدورية التي تعدها شركات المساهمة العامة^(١). وقد عالج الرأي المحاسبي رقم (٢٨) في جزء منه المعايير اللازمة لتحديد المعلومات المالية الدورية، وتناول في جزء آخر الإفصاح عن ملخص البيانات المالية الدورية بمعرفة شركة المساهمة العامة. وقد تبني مجلس المبادئ المحاسبية في هذا الرأي المحاسبي النظرية التكاملية، حيث يجب النظر إلى الفترات الدورية Interim Periods كأجزاء متممة للفترة المحاسبية السنوية.

وقد أرسى مجلس المبادئ المحاسبية مجموعة من الإرشادات للعناصر التي تظهر في التقارير المالية الدورية وهي: الإيراد، التكاليف المرتبطة بالإيراد، التكاليف والمصروفات الأخرى، احتياطات ضرائب الدخل وتتناول هذه الإرشادات في الجزء التالي:

الإيراد Revenue. وفقاً للرأي المحاسبي رقم (٢٨) يجب الاعتراف بالإيرادات من بيع المنتجات وأداء الخدمات عندما تكتسب خلال الفترة الدورية باتباع نفس الأسس التي تطبق عن السنة الكاملة. علاوة على ذلك، يجب على الشركات التي تتباين إيراداتها نتيجة للتقلبات الموسمية أن تفصح عن طبيعة أنشطتها الموسمية^(٢).

التكاليف المرتبطة بالإيراد Costs Associated With Revenue. تتضمن التكاليف والمصروفات كل من تكاليف المواد الأولية، والعمل المباشر، والمصروفات الصناعية الإضافية سواء كانت هذه التكاليف مرتبطة مباشرة بالمنتجات المبعة والخدمات المؤداة أو موزعة عليها. ويتطلب الرأي المحاسبي رقم (٢٨) استخدام أساليب محاسبية واحدة بصدد هذه التكاليف والمصروفات سواء في التقارير المالية الدورية أو القوائم المالية السنوية^(٣) ومع ذلك، فقد تضمن الرأي المحاسبي (٢٨) بعض الاستثناءات فيما يتعلق بتحديد تكلفة البضاعة المبعة في التقارير المالية الدورية وهي^(٤):

- (١) المرجع السابق ص ٥٢٢،
- (٢) المرجع السابق من صفحة ٥٢٣ إلى صفحة ٥٢٧.
- (٣) المرجع السابق صفحة ٥٢٤.
- (٤) المرجع السابق من صفحة ٥٢٤ إلى صفحة ٥٢٥.

١ - إذا كانت إحدى الشركات تستخدم طريقة هامش الربح الإجمالي Gross Profit في تقدير تكلفة البضاعة المباعة دورياً، فيجب عليها الإفصاح عن هذه الحفيقة في التقارير المالية الدورية. علاوة على ذلك، يجب الإفصاح عن أي تعديلات جوهرية لتسوية التقديرات الدورية للمخزون مع مخزون آخر العام الموجود فعلاً بالمخازن.

٢ - إذا كانت إحدى الشركات تستخدم طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً في تقويم المخزون ثم استنفدت الطبقة الأساسية للمخزون بصفة مؤقتة خلال إحدى الفترات الدورية، فعندئذ يجب أن تتضمن تكلفة البضاعة المباعة خلال تلك الفترة التكلفة المقدرة لإحلال الطبقة الأساسية للمخزون مرة أخرى.

ولتوضيح ذلك، نفترض على سبيل المثال، أن شركة الوادي تستخدم طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً في تقويم المخزون، واضطرت إلى استنزاف الطبقة الأساسية للمخزون مؤقتاً وكانت تكلفتها ٨٠٠٠٠ ريال خلال الربع الثاني من السنة المالية التي تنتهي في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦. وقد كانت تكلفة إحلال الطبقة المستنزفة في ٣٠ من جمادى الثاني سنة ١٤٠٦ مبلغ ١٠٠٠٠٠ ريال. فبالإضافة إلى القيد المتعارف عليه في هذا الصدد الذي نجعل فيه حساب تكلفة البضاعة المباعة مدينياً وحساب المخزون دائئاً بمبلغ ٨٠٠٠٠ ريال، يجب على شركة الوادي تسجيل قيداً آخر في ٣٠ من جمادى الثاني ١٤٠٦ على النحو التالي:

قيود يومية عن الاستنزاف المؤقت
لطبقة المخزون الأساسية في ظل طريقة
الوارد أخيراً صادر أولاً

٢٠٠٠٠ تكلفة البضاعة المباعة (١٠٠٠٠٠ - ٨٠٠٠٠ ريال)
٢٠٠٠٠ الالتزام الناتج عن استنزاف الطبقة الأساسية للمخزون
إثبات الالتزام لتعويض الاستنزاف المؤقت لطبقة المخزون الأساسية في ظل
طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً.

فلذا افترضنا أنه في السادس من شهر رجب ١٤٠٦ اشترت شركة الوادي

بضاعة تكلفتها الإجمالية مبلغ ١٧٢٠٠٠ ريال، فعندئذ تسجل عملية الشراء على النحو التالي:

قيد اليومية المتعلق بإحلال

الطبقة الأساسية للمخزون

المخزون (١٧٢٠٠٠ - ٢٠٠٠٠ ريال)	١٥٢٠٠٠
الالتزام الناتج عن استنزاف الطبقة الأساسية للمخزون	٢٠٠٠٠
الدائنون (الموردون)	١٧٢٠٠٠
إثبات شراء بضاعة وإحلال الطبقة الأساسية للمخزون في ظل طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً.	

٣- يجب عند تخفيض قيمة المخزون في التقارير الدورية وفقاً لطريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل استخدام نفس الأسلوب بالنسبة للسنة ككل، إذا لم يكن الانخفاض في قيمة المخزون خلال العام مسألة مؤقتة، وإذا انخفضت القيمة السوقية للمخزون خلال إحدى الفترات الدورية، ثم تبعة ارتفاع في القيمة السوقية في الفترة التالية، فعندئذ يتم الاعتراف بالمكاسب في الفترة التالية في حدود الخسائر التي تحققت في الفترة السابقة عليها من السنة المالية.

فعل سبيل المثال، نفترض أن شركة الرشيد تستخدم طريقة الوارد أولاً صادر أولاً مع مفهوم التكلفة أو السوق أيهما أقل في المحاسبة عن مخزونها السلعي الذي يتكون من نوع واحد من البضاعة. وقد كان مخزون الشركة في بداية سنة ١٤٠٣ يتكون من ١٠٠٠٠ وحدة تبلغ تكلفتها وفقاً لطريقة الوارد أولاً صادر أولاً ٥٠٠٠٠ ريال، أي بواقع خمسة ريالات للوحدة. ونفترض للتبسيط أن هذه الشركة لم تشر بضاعة خلال سنة ١٤٠٣. وعلى ضوء هذه الافتراضات نعرض في الجدول التالي المبيعات ربع السنوية وتكلفة إحلال البضاعة في نهاية كل ربع سنة خلال سنة ١٤٠٣ هـ:

المبيعات ربع السنوية وتكلفة إحلال المخزون في نهاية كل ربع سنة		
الفترة	المبيعات ربع السنوية (بالوحدات)	تكلفة إحلال المخزون في نهاية كل ربع سنة (التكلفة للوحدة)
الربع الأول من العام	٢٠٠٠ وحدة	٦ ريال
الربع الثاني من العام	١٥٠٠	٤
الربع الثالث من العام	٢٠٠٠	٧
الربع الرابع من العام	١٢٠٠	٣

فإذا كان الانخفاض في سعر السوق في نهاية الفترة الثانية لا يعتبر انخفاضاً مؤقتاً، فعندئذ تقوم شركة الرشيد بتحديد تكلفة البضاعة المباعة للفترة الأربع من سنة ١٤٠٣ على النحو التالي:

تحديد تكلفة البضاعة المباعة كل ربع سنة		
الفترة	تحديد التكلفة	تكلفة البضاعة المباعة
	كل ربع سنة	التكلفة المجمعة
١	٢٠٠٠ وحدة × ٥ ريال	١٠٠٠٠ ريال
٢	(١٥٠٠ × ٥ ريال) + (٦٥٠٠ × ١ ريال واحد) ١٤٠٠٠ ^(١)	٢٤٠٠٠
٣	(٢٠٠٠ × ٤ ريال) - (٤٥٠٠ × ١ ريال واحد) ٣٥٠٠ ^(٢)	٢٧٥٠٠
٤	(١٢٠٠ × ٥ ريال) + (٣٣٠٠ × ٢ ريال) ١٢٦٠٠ ^(٣)	٤٠١٠٠
(١)	٦٥٠٠ وحدة متبقية في المخزون مضروبة في ريال واحد قيمة الانخفاض في تكلفة إحلال المخزون.	
(٢)	٤٥٠٠ وحدة متبقية في المخزون مضروبة في ريال واحد بالزيادة حتى يقوم المخزون بالتكلفة الأصلية.	
(٣)	٣٣٠٠ وحدة متبقية في المخزون مضروبة في ريالين بالنقص حتى يقوم المخزون بتكلفة الإحلال.	

ويتضح من الجدول السابق أن إجمالي تكلفة البضاعة المباعة في شركة الرشيد عن سنة ١٤٠٣ قدرها ٤٠ ١٠٠ ريال، ويمكن التحقق من صحة هذا الرقم على النحو التالي:

التحقق من إجمالي تكلفة

البضاعة المباعة

الوحدات المباعة خلال سنة ١٤٠٣ هـ وعددها ٦٧٠٠ وحدة، ٣٣ ٥٠٠
بتكلفة ٥ ريالاً للوحدة طبقاً لطريقة الوارد أولاً صادر أولاً.
تخفيض قيمة المخزون في نهاية سنة ١٤٠٣ حتى يساوي تكلفة الإحلال ٦٦٠٠
(٣٣٠٠ وحدة × ٢ ريال)

٤٠ ١٠٠

تكلفة البضاعة المباعة خلال سنة ١٤٠٣ هـ

وهناك طريقة بديلة أخرى للتحقق

تكلفة البضاعة المتاحة للبيع (١٠ ٠٠٠ وحدة × ٥ ريال) يطرح ٥٠ ٠٠٠
مخزون آخر الفترة مقبوماً بالتكلفة أو السوق أيهما أقل ٩٩٠٠
(٣٣٠٠ وحدة × ٣ ريال)

٤٠ ١٠٠

تكلفة البضاعة المباعة خلال سنة ١٤٠٣ هـ.

٤ - إذا كانت الشركة تستخدم التكاليف المعيارية لتحديد كل من قيمة المخزون وتكلفة البضاعة المباعة، فمن اللازم التقرير عن انحرافات التكلفة المعيارية في التقارير الدورية بنفس الطريقة التي تتبع في نهاية السنة المالية. أما الانحرافات في أسعار المواد الأولية، وكذلك الانحرافات في حجم الإنتاج أو الطاقة يمكن تأجيلها إذا كان من المتوقع استيعابها مع نهاية السنة المالية.

التكاليف والمصروفات : All Other Costs And Expenses

نعرض في الجزء التالي الإرشادات التي وردت بالرأي المحاسبي رقم (٢٨) فيما يتعلق بالتكاليف والمصروفات الأخرى بخلاف تلك التي ترتبط بالإيراد^(١).

«يجب تحميل التكاليف والمصروفات الأخرى بخلاف تكاليف المنتج على دخل الفترات الدورية سواء عند حدوث هذه التكاليف والمصروفات أو بتوزيعها على الفترات الدورية اعتماداً على تقدير الوقت المستفاد، أو المنفعة التي استفادتها الفترة، أو النشاط المرتبط بالفترة. هذا ويجب أن تتسق الإجراءات التي تتبناها الشركة عند تخصيص عناصر معينة من التكاليف أو المصروفات على فترة دورية معينة مع الأسس التي تتبعها الشركة في التقرير عن نتائج العمليات عن السنة المالية ككل. وإذا كان أحد عناصر التكاليف أو المصروفات تم تحميله كمصروف لأغراض التقرير السنوي، وتستفيد منه أكثر من فترة دورية فيجب توزيعه على تلك الفترات.

ومع ذلك، هناك بعض التكاليف والمصروفات التي تحدث في فترة دورية معينة، ويصعب ربطها بأنشطة أو منافع الفترات الأخرى، فعندئذ يجب تحميلها للفترة التي حدثت فيها. وفي مثل هذه الحالة يجب الإفصاح عن مثل هذه التكاليف إذا لم يكن هناك مقابل لها في الفترة المناظرة من السنة الماضية حتى تكون التقارير الدورية قابلة للمقارنة. ولا يجب تخصيص مثل هذه التكاليف على أساس حكمي على فترة دورية معينة.

كما لا يجب تأجيل مكاسب أو خسائر أي فترة دورية إلى الفترات الدورية الأخيرة من السنة المالية. . . . وهناك بعض عناصر التكاليف والمصروفات تخضع باستمرار للتسوية في نهاية السنة، بالرغم من أنه يمكن تقدير هذه العناصر بدرجة معقولة من الدقة في نهاية كل فترة دورية. ولذلك يجب تقدير مثل هذه العناصر وتخصيصها على الفترات الدورية حتى تتحمل هذه الفترات قدر معقول من المبالغ المتوقعة سنوياً. ومن أمثلة هذه العناصر. العجز في المخزون، مصروف الديون المشكوك في تحصيلها، مصروف خصم الكمية.

هذا ويتضمن الرأي المحاسبي رقم (٢٨) عدداً من الحالات التي ترتبط بالإرشادات السابقة وهي:

Income Tax Provisions :

احتياطات ضرائب الدخل

ينص الرأي المحاسبي رقم (٢٨) على حساب احتياطات ضرائب الدخل لأغراض التقارير المالية الدورية كما يلي^(١):

«يجب على الشركة في نهاية كل فترة دورية عمل تقدير جيد لمعدل الضريبة الفعلي المتوقع تطبيقه على السنة المالية ككل. ويجب استخدام المعدل المقدر في تحديد ضرائب الدخل عن السنة الجارية. هذا وينبغي أن يتضمن معدل الضريبة الفعلي المزايا الضريبية المتوقعة على الاستثمار، ومعدلات الضرائب الأجنبية، ومعدلات المكاسب الرأسمالية، وأي ضرائب متاحة أخرى. ومع ذلك لا يجب أن يطنوي معدل الضريبة الفعل على الضرائب المتعلقة بالعناصر غير العادية التي يجب التقرير عنها بصفة مستقلة وفقاً لقيمتها الصافية بعد الضريبة سواء في التقارير الدورية أو القوائم المالية في نهاية العام».

ولتوضيح ما سبق، نعرض فيما يلي نتائج العمليات الفعلية عن الربع الأول من سنة ١٤٠٦ هـ، ونتائج العمليات المقدرة عن السنة المالية بالكامل لشركة البدران التجارية:

الدخل المحاسبي قبل الضريبة على أساس فعلي		
عن الربع الأول من السنة، وعلى أساس		
تقديرات عن السنة المالية بالكامل		
السنة المالية	الربع الأول	
(تقديري) ريال	(فعلي) ريال	
١ ٨٠٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠	الإيرادات
١ ٥٠٠ ٠٠٠	٣٠٠ ٠٠٠	يطرح التكاليف والمصروفات
<u>٣٠٠ ٠٠٠</u>	<u>١٠٠ ٠٠٠</u>	الدخل قبل الضريبة

فيذا افترضنا، عدم وجود فروق زمنية (Timing Differences) بين كل من الدخل المحاسبي والدخل الضريبي (الخاضع للضريبة)، ووجود فروق دائمة

(Permanent Differences) بين الدخلين وتمثل هذه الفروق فيما يلي:

الفروق الدائمة المقدرة بين
الدخل المحاسبي والدخل الضريبي

ريال

إعفاء ضريبي (عن التوزيعات النقدية من استثمارات طويلة

١٧٠٠٠

الأجل)

٥٠٠٠

استنفاد الشهرة

فإذا كان معدل ضريبة الدخل الاسمي (Nominal) ٦٠٪، فعندئذ تقدر شركة البدران المعدل الفعلي لضريبة الدخل عن سنة ١٤٠٦ هـ كما يلي:

تقدير المعدل الفعلي لضريبة الدخل

ريال

٣٠٠٠٠٠

الدخل المقدّر قبل الضريبة

بضاف: استنفاد الشهرة المستبعدة من المصروفات في حساب الدخل الضريبي

٥٠٠٠

يطرح: الإعفاء الضريبي (عن التوزيعات النقدية من استثمارات طويلة الأجل)

(١٧٠٠٠)

٢٨٨٠٠٠

الدخل الضريبي المقدّر

١١٥٢٠٠

ضريبة الدخل المقدرة (٢٨٨٠٠٠ × ٤٠٪)

٣٨,٤٪

المعدل الفعلي المقدّر لضريبة الدخل (١١٥٢٠٠ ريال ÷ ٣٠٠٠٠٠

ريال)

وعلى ضوء هذه المعلومات ينبغي إجراء قيد اليومية التالي في شركة البدران في نهاية الربع الأول من ١٤٠٦ هـ.

مصروف ضرائب الدخل

٣٨٤٠٠

ضريبة الدخل المستحقة

٣٨٤٠٠

إثبات ضريبة الدخل المقدرة عن الربع الأول من سنة ١٤٠٦ وتم

حسابها كما يلي (١٠٠٠٠٠ ريال × ٣٨,٤٪ = ٣٨٤٠٠ ريال).

وفي نهاية الربع الثاني من سنة ١٤٠٦، يجب أن تقدر شركة البدان المعدل الفعلي لضريبة الدخل مرة أخرى على ضوء التغيرات الجديدة والمحتملة التي قد تطرأ للفروق بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي عن السنة بالكامل. ومع ذلك، فلا يطبق المعدل الفعلي الجديد بأثر رجعي، ويعني ذلك عدم تعديل ضريبة الدخل عن الفترة السابقة. فإذا رجعنا إلى شركة البدان موضوع مثالنا وافترضنا أن معدل الضريبة المقدّر في الربع الثاني من سنة ١٤٠٦ هو ٢٠٪، وأن الدخل الفعلي للفترة الثانية كان ١٢٠.٠٠٠ ريال (أي أن دخل الفترتين أصبح ٢٢٠.٠٠٠ ريال)، فعندئذ يجري قيد اليومية التالي في الفترة الثانية من سنة ١٤٠٦ هـ.

٤٧٨٤٠ مصروف ضريبة الدخل

٤٧٨٤٠ ضريبة الدخل المستحقة

إثبات ضريبة الدخل المقدرة عن الربع الثاني من سنة ١٤٠٦، وتم حسابها كما يلي:

المصروف التراكمي لضريبة الدخل ٢٢٠.٠٠٠ ريال \times ٢٠٪ = ٤٤.٠٠٠
 يطرح: ضريبة الدخل المقدرة عن الربع الأول ٣٨.٤٠٠
٤٧.٨٤٠ مصروف ضريبة الدخل عن الربع الثاني

والجدير بالذكر أن مثالنا السابق عن تحديد مصروف ضريبة الدخل لأغراض إعداد التقارير المالية الدورية يتسم بالبساطة الشديدة. فهناك مظاهر عديدة معقدة تواجه المحاسب عند تحديد مصروف ضريبة الدخل مثل ترحيل خسائر العمليات للأمام أو الخلف. هذا وقد أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية تفسيراً برقم (١٨) بعنوان «المحاسبة عن ضرائب الدخل في الفترات الدورية» وقد تضمن هذا التفسير مجموعة من الإرشادات التي تساعد في تحديد ضرائب الدخل عند إعداد التقارير المالية الدورية.

التغيرات المحاسبية عند إعداد تقارير دورية خلال السنة المالية :

Reporting Accounting Changes in Interim Periods:

أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية FASB في سنة ١٩٧٤ تقريراً برقم (٣) بعنوان «التغيرات المحاسبية عند إعداد تقارير في فترات دورية خلال السنة المالية» ونعرض فيما يلي شرطين أساسيين تضمنهما هذا التقرير^(١):

«إذا حدث تغير محاسبي خلال الربع الأول من السنة المالية، وكان هذا التغير ذو أثر تراكمي، فيجب تضمين الأثر التراكمي في صافي دخل الفترة الأولى (وفي التقارير المالية المتعلقة بالأشهر الإثني عشر الماضية حتى تاريخه - أي حتى نهاية الفترة الأولى).

أما إذا حدث التغير المحاسبي خلال أي فترة أخرى من السنة المالية وكان ذو أثر تراكمي أيضاً، فعندئذ لا يؤخذ الأثر التراكمي في الاعتبار عند تحديد صافي دخل الفترة التي حدث فيها التغير. وبدلاً من ذلك، يجب تعديل المعلومات المحاسبية الخاصة بالفترات الدورية المتعلقة بالسنة المالية التي حدث فيها التغير وذلك بتطبيق المبدأ المحاسبي الجديد عليها. أما الأثر التراكمي على الأرباح المحتجزة في بداية السنة المالية فيجب تضمينه في قائمة الدخل المعدلة الخاصة بالفترة الدورية الأولى من السنة المالية التي حدث فيها التغير.

الإفصاح عن البيانات المالية الدورية:

: Disclosure of Interim financial data

حدد الرأي المحاسبي رقم (٢٨) الحد الأدنى من البيانات الواجب تضمينها في التقارير المالية الدورية التي تعدها شركات المساهمة العامة لعرضها على المساهمين. وتتضمن هذه التقارير نوعين من البيانات: الأول، بيانات عن ربع السنة الجاري، والثاني، بيانات من بداية العام حتى تاريخه، أي من بداية العام

(١) FASB Statement No. 3, «Reporting Accounting Changes in Interim Financial Statements»

, FASB (Stamford. 1974), P 4.

حتى نهاية ربع السنة المعد عنه التقرير.^(١)

ونعرض فيما يلي الحد الأدنى من البيانات المطلوب الإفصاح عنها:

- ١ - المبيعات أو إجمالي الإيرادات، مخصص ضرائب الدخل، العناصر غير العادية (متضمنة الأثر الضريبي على الدخل)، والأثر التراكمي الناتج عن تغير المبادئ المحاسبية ثم صافي الدخل.
- ٢ - ربحية السهم الأساسية والمخفضة عن كل فترة. . .
- ٣ - الإيرادات والتكاليف أو المصروفات الموسمية.
- ٤ - التغيرات الجوهرية التي طرأت على تقدير مخصص ضرائب الدخل.
- ٥ - التلخيص من أحد قطاعات الشركة، والعناصر غير العادية التي لا تحدث باستمرار.
- ٦ - الإلتزامات المشروطة.
- ٧ - التغيرات في المبادئ المحاسبية أو في تقدير المخصصات.
- ٨ - التغيرات الجوهرية في المركز المالي.

(١) الرأي المحاسبي رقم (٢٨) صفحة ٥٣٢، مرجع سبق ذكره.

المحاسبة وإعداد التقارير اللازمة للهيئة الحكومية المشرفة على سوق الأوراق المالية Accounting and reporting for the SEC

تعتبر الهيئة المشرفة على تداول الأوراق المالية The securities and exchange commission (SEC) إحدى الهيئات التابعة للحكومة الأمريكية، حيث أنشأت سنة ١٩٣٤ ميلادية للإشراف على إصدار وتداول الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية. ومنذ نشأة هذه الهيئة إتسع نطاق إشرافها حتى أصبح يشتمل على المجالات التالية:

- إصدار أسهم رأس المال للجمهور وفقاً للقانون الصادر سنة ١٩٣٣.
- تداول الأوراق المالية في الأسواق المالية (البورصات) وفقاً للقانون الصادر سنة ١٩٣٤.
- إصدار السندات.
- أنشطة المرافق العامة مثل الكهرباء، والغاز.
- أنشطة شركات الاستثمار.

طبيعة التقارير التي تقدم إلى الهيئة المشرفة على تداول الأوراق المالية:

تخضع معظم شركات المساهمة العامة(*) إما للقانون الصادر سنة ١٩٣٣ أو القانون الصادر سنة ١٩٣٤ أو كلاهما. فالشركات التي تخطط لإصدار أوراق مالية للجمهور بصفة عامة يجب أن تقدم طلب تسجيل registration statement إلى الهيئة المشرفة على سوق الأوراق المالية. وكذلك يجب على الشركات التي تتداول أوراقها المالية في سوق الأوراق المالية أن تقدم إليها طلب تسجيل، ومثل هذه الشركات تقدم تقارير مالية دورية إلى هذه الهيئة.

(*) تفسير من المترجم - يقصد بشركات المساهمة العامة، تلك الشركات التي تصدر أسهمها لجمهور المواطنين بصفة عامة، وتكون أسهمها موضوعاً للتداول في بورصة الأوراق المالية، وهي بعكس شركة المساهمة المغلقة التي تكون مقصورة على عدد محدود من المساهمين، ولا تكون أسهمها موضوعاً للتداول في بورصة الأوراق المالية.

Registration of securities**تسجيل الأوراق المالية:**

لقد صممت الهيئة المشرفة على تداول الأوراق المالية SEC مجموعة من النماذج حتى تستخدمها الشركات في تسجيل الأوراق المالية فهناك ثلاثة أنواع من النماذج بأرقام S-1، S-2، S-3، وهي تستخدم بواسطة شركات المساهمة الكبيرة لتسجيل الأوراق المالية التي تصدرها لجمهور المواطنين. وهناك نموذج رابع برقم س- ١٨ يستخدم بواسطة شركات المساهمة الصغيرة التي تصدر أوراق مالية يبلغ ٥ ٠٠٠ ٠٠٠ دولار أو أقل. أما الأوراق المالية التي تكون موضوعاً للتبادل في سوق الأوراق المالية فهي تسجل بموجب نموذج يحمل رقم (10). والجدير بالذكر أن هذه النماذج لا تنطوي على خانات بغرض ملئها، ولكنها تتضمن إرشادات لصياغة المعلومات المطلوب إثباتها في طلبات التسجيل.

Periodic Reporting**التقارير الدورية:**

يوجد هناك ثلاثة نماذج أساسية في مجال التقرير الدوري تقدمها شركات المساهمة التي تكون أوراقها المالية موضوعاً للتداول وهي بأرقام 10-Q، 10-K ثم 8-K. ويعتبر النموذج 10-K بمثابة تقرير سنوي يقدم إلى الهيئة المشرفة على تداول الأوراق المالية SEC خلال تسعون يوماً من إنتهاء السنة المالية للشركة. ويجب إعداد النموذج رقم 10-Q، على ضوء البيانات الواردة في التقرير السنوي الذي يرسل إلى المساهمين، والذي ترسل منه صورة أيضاً إلى الهيئة المذكورة. والنموذج رقم 10-Q تقوم الشركة بإعداده وإرساله إلى الهيئة دورياً كل ثلاثة أشهر، على أن يرسل خلال خمسة وأربعين يوماً من إنتهاء الفترة بالنسبة للفترة الثلاث الأولى من العام، أما الفترة الرابعة فلا يستلزم الأمر إعداد تقرير دوري عنها. هذا ويجب أن يتضمن النموذج رقم 10-Q قوائم مالية موجزة، وهي تكون أكثر شمولاً من الحد الأدنى لمتطلبات الإفصاح التي جاءت بالرأي المحاسبي رقم (٢٨) والتي أشرنا إليها في جزء سابق من هذا الفصل. والجدير بالذكر أن القوائم المالية التي يتضمنها النموذج رقم ق- ١٠ لا تحتاج تصديقاً من المراجع القانوني.

أما النموذج رقم 8-K فهو تقرير تقدمه الشركة إلى الهيئة خلال خمسة عشر يوماً من وقوع أحد الأحداث التالية:

- ١ - التغير الذي يطرأ على نطاق السيطرة التي تمارسها الشركة على شركات أخرى.
 - ٢ - شراء الشركة أصول أو تخلصها من أصول ويتضمن ذلك حالات الاندماج.
 - ٣ - إفلاس الشركة أو خضوعها للحراسة القضائية.
 - ٤ - تغيير المراجعين القانونيين المكلفين بمراجعة القوائم المالية للشركة.
- علاوة على ذلك، يكون لأي شركة الحق في إستخدام النموذج K-8 في التقرير عن أي أحداث أخرى تكون ذات أهمية حيوية للمساهمين.
- ومن التقارير الدورية الهامة الأخرى الواجب إرسالها إلى الهيئة الأمريكية المشرفة على تداول الأوراق المالية تقرير عن إقرارات الوكالة أو التفويض.
- ويقدم هذا التقرير بواسطة الشركات التي تطلب من مساهميها إرسال توكيلات عنهم في حالة عدم حضورهم الاجتماع السنوي للجمعية العمومية. ويجب على كل شركة أن ترسل إلى الهيئة إقرار وكالة تمهيدي Preliminary proxy statement حتى تتمكن الهيئة من مراجعته قبل توزيع إقرار الوكالة النهائي على المساهمين Definitive proxy statement ومن الضروري أن يتضمن إقرار الوكالة معلومات كافية عن كل الموضوعات التي ستكون موضوعاً للتصويت عليها في إجتماع الجمعية العمومية للمساهمين وإذا كانت الموضوعات المطروحة على الجمعية العمومية تستلزم التصويت على التصريح بإصدار أوراق مالية جديدة أو تعديل أو تغيير في الأوراق المالية الموجودة فمن اللازم أن يرفق بالتوكيل صورة من القوائم المالية للشركة. وإذا تعلق التصويت بالاندماج مع شركة أخرى، فمن اللازم أن يرفق بالتوكيل صورة من القوائم المالية الخاصة بالشركة المتدمجة.

تنظيم ووظائف الهيئة الأمريكية المشرفة على تداول الأوراق المالية :

Organization and functions of the SEC

يتم إدارة هذه الهيئة بواسطة خمسة أعضاء تجدد عضويتهم كل خمس سنوات، ويقوم بتعيينهم رئيس الولايات المتحدة الأمريكية بعد موافقة مجلس الشيوخ الأمريكي. ولا يجب أن ينتمي أكثر من ثلاث أعضاء لحزب سياسي

واحد. وسوف نعرض في الجزء التالي لإختصاصات ثلاثة إدارات هامة من إدارات الهيئة هي: المحاسب العام، وإدارة التمويل، والإدارة التنفيذية.

المحاسب العام: chief accountant

تتكون إدارة المحاسب العام من عدد من خبراء المحاسبة يختصون في إصدار التعليقات التي تعكس وجهة نظر الهيئة في الموضوعات التي تؤثر في المحاسبة والمراجعة والتي يتكون منها المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. ويشرف المحاسب العام أيضاً على الدعاوى القضائية التي ترفع ضد بعض المحاسبين الذين يخالفون القواعد والإجراءات التي ترسيها الهيئة. ويتعاون المحاسب العام مع مجلس معايير المحاسبة المالية FASB والتنظيمات الخاصة الأخرى التي تعمل في مجال البحث المحاسبي بغرض إرساء معايير للمحاسبة والمراجعة.

إدارة مراجعة تقارير الشركات: Division of corporation finance

يكون هذا القطاع مسؤولاً عن مراجعة نماذج تقارير إقرارات الوكالة التي ترد من الشركات طبقاً للقانونين الصادرين سنتي ١٩٣٣، ١٩٣٤ وتختلف عملية المراجعة من شركة إلى أخرى، ويتوقف ذلك على ما إذا كانت التقارير السابقة للشركة كانت تلقى القبول من قبل الهيئة باستمرار أم لا، أو ما إذا كانت تقارير الشركة غير موسمية. ويشارك عادة موظفو هذه الإدارة مع المحاسب العام في البحث حول مدى ملاءمة الإفصاح المحاسبي الذي يرد في تقارير الشركات. ومن الإختصاصات الأخرى التي تقع على عاتق القطاع الإشراف على أي تغييرات قد تطرأ على نماذج التقارير أو النظم المعمول بها.

إدارة رقابة الشركات: Division of enforcement

من أهم إختصاصات هذا القطاع التأكد من مدى إستجابة الشركات التي تخضع للقانونين الصادرين سنتي ١٩٣٣، ١٩٣٤ للتعليقات والشروط التي وردت في هذين القانونين. وعندما تخالف إحدى الشركات ما جاء بهذين القانونين توجه إنذاراً قضائياً يحذر فيه الشركة من تكرار إرتكاب هذه المخالفات. والجدير بالذكر أن هذا كان له الفضل في الكشف عن كثير من قضايا الفساد التي تورطت فيها

إدارات بعض الشركات في السنوات الأخيرة.

العلاقة بين الهيئة الأمريكية المشرفة على تداول الأوراق المالية SEC ومجلس معايير المحاسبة المالية FASB:

لقد فوض القانونين الصادرين سنتي ١٩٣٣، ١٩٣٤ الهيئة الأمريكية المشرفة على الأوراق المالية في إصدار القواعد المحاسبية التي تستخدم في إعداد القوائم المالية والجداول التي تلحق بها. ومع ذلك نادراً ما مارست هذه الهيئة إختصاصاتها في هذا الصدد بطريقة مباشرة، وبدلاً من ذلك تقوم هذه الهيئة بإعتياد المبادئ المحاسبية التي تصدر عن مجلس معايير المحاسبة المالية، وتحفظ لنفسها في الوقت نفسه بحق إصدار أية تعليقات أو إرشادات تراها ضرورية. وتعتبر الفقرة التالية عن هذه الحالة^(١):

«تعتقد الهيئة أن القوائم المالية التي يتم إعدادها طبقاً لممارسات محاسبية غير مدعومة من سلطة فنية متخصصة قد تؤدي إلى سوء الفهم، كما أن الملاحظات ووسائل الإفصاح الأخرى التي تلحق بالقوائم المالية لا تنطوي على معلومات تحول دون هذا الاعتقاد. وترى الهيئة أيضاً بأنه في حالة التباين في وجهات النظر بين الهيئة والشركات حول الأسلوب المحاسبي الملائم الواجب إتباعه في حالة معينة، يمكن الإفصاح عن هذا التباين بدلاً من تصحيح القوائم المالية ذاتها، على أن يتم ذلك فقط في الحالات التي تكون فيها الممارسة المحاسبية المتبعة مدعومة من قبل سلطة فنية متخصصة، وأن تكون وجهة نظر الهيئة يتم صياغتها بعد في شكل قواعد أو قوانين أو أي تشريعات أخرى.

وتعتبراً عن هذه السياسة تعتبر الهيئة المبادئ والمعايير والأساليب المحاسبية التي يعلنها مجلس معايير المحاسبة المالية بأنها صادرة عن سلطة فنية متخصصة، وبناء على ذلك فإن أي تطبيقات تخالف ما يعلن عن FASB سوف تؤخذ في الاعتبار... وترى الهيئة بأن المعلومات الإضافية التي تلحق بالقوائم المالية التي

(١) Codification of Financial Reporting Policies, Securities and EXchange Commission (١)
, (Washington: 1982), Sec. 101.

تعد وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها تعتبر معلومات هامة وضرورية. ويمكن الإفصاح عن هذه المعلومات الإضافية بأكثر من طريقة منها تضمينها في إطار القوائم المالية والجداول الملحقه التي يتم فحصها بمعرفه المراجع القانوني، أو إثباتها في التقارير والنماذج التي ترسل إلى الهيئة. وعموماً تسعى الهيئة باستمرار نحو استقصاء المعلومات التي يحتاجها المستثمرون، وتحديد ماهية الأساليب الملائمة للوفاء بهذه الاحتياجات».

وطبقاً لذلك تفرق الهيئة المذكورة بين المبادئ المحاسبية المتعارف عليها Generally Accepted Accounting Principles والإفصاح Disclosures في القوائم المالية والجداول الملحقه، وقد تركز اهتمام الهيئة على الإفصاح. هذا وقد قامت الهيئة بصياغة متطلباتها فيما يتعلق بالمبادئ المحاسبية والإفصاح في عدد من القوانين والنشرات والدراسات تناولها بإيجاز في الجزء التالي:

Regulation S - X

التشريع رقم S - X :

يتضمن هذا التشريع مجموعة من الإرشادات حول شكل ومضمون القوائم المالية والجداول الملحقه بها اللازم تقديمها إلى الهيئة المشرفة على الأوراق المالية وفقاً للقوانين المنظمة لذلك.

ومنذ صدور التشريع S-X في سنة ١٩٤٠ ميلادية وهو موضوع للتعديل والتغيير حتى صدر في صورته النهائية سنة ١٩٨٠ ميلادية.

هذا ويتضمن التشريع S-X عدداً من القواعد مبوبة في تسع عشرة فقرة. ومن أهم القواعد التي تضمنها هذا التشريع القاعده رقم ٣ - ٢٠ التي تتطلب تقديم قوائم معتمده من المراجع القانوني لكل من الدخل والتغيرات في المركز المالي عن ثلاثة سنوات مالية. والفقرة رقم (١٢) التي توضح شكل ومضمون الجداول التي تلحق بالقوائم المالية.

Regulation S - K:

التشريع

صدر هذا التشريع في سنة ١٩٧٧ ميلادية ويتضمن مجموعة من الإرشادات حول متطلبات الإفصاح التي لا ترتبط بالقوائم المالية، وهي متطلبات ينص عليها

القانونين الصادرين سنتي ١٩٣٣، ١٩٣٤. ويتضمن هذا التشريع ٢٧ بنداً يلزم الإفصاح عنها.

النشرات المحاسبية: (ASRS) Accounting Series Release

بدأت الهيئة في سنة ١٩٣٧ بتبني برنامج تحت إشراف المحاسب العام للمساهمة في صياغة معايير وأساليب موحدة تحكم القضايا المحاسبية الرئيسية. وأصدرت الهيئة حتى سنة ١٩٨٢ ميلادية ٣٠٧ منشور صدر أكثر من نصفها بعد سنة ١٩٧٤ ميلادية. والجدير بالذكر أن حوالي نصف هذه المنشورات كان يعالج قضايا متعلقة بالمبادئ المحاسبية والإفصاح، أما الجزء الباقي فيتعلق بمعايير المراجعة، واستقلال المراجعين.

ومن النشرات التي عاجلت المبادئ المحاسبية والإفصاح النشرين رقمي ١٤٢، ورقم ١٤٩. فالنشرة رقم ١٤٢ وهي بعنوان «التقرير عن التدفق النقدي والبيانات الأخرى المرتبطة به» ينتهي إلى القول بأنه لا يجب أن تعرض التقارير المالية بيانات عن التدفق النقدي (مثال صافي الدخل المعدل بالمصروفات والإيرادات غير النقدية) للسهم أو بيانات مقارنة أخرى عن السهم بخلاف تلك المتعلقة بصافي الربح والتوزيعات وصافي الأصول. أما النشرة رقم ١٤٩ فهي تتعلق بتحسين طرق الإفصاح عن مصروف ضرائب الدخل.

نشرات التقارير المالية: Financial Reporting Releases:

أوقفت هيئة تداول الأوراق المالية في سنة ١٩٨٢ ميلادية صدور سلسلة النشرات المحاسبية واستبدلتها بنشرة عن التقارير المالية للتعبير عن وجهة نظرها في قضايا التقرير المحاسبي.

المجلات المحاسبية: Staff Accounting Bulletins (SABS)

نمعرض فيما يلي الفقرة التي جاءت بالنشرة المحاسبية رقم (١٨٠) حول المجلات المحاسبية:

«تستهدف الهيئة من إصدار المجلات المحاسبية نشر التفسيرات والإجراءات التي يستخدمها موظفوا الهيئة في فحص ومراجعة القوائم المالية، وقد نشر قطاع

التمويل ومكتب المحاسب العام المجلة رقم (١). والعبارات التي جاءت في المجلة لا تعتبر قواعد، وهي أيضاً لا تمثل تفسيرات من قبل الهيئة، ولا يعني نشرها موافقة الهيئة عليها، ولكنها تعكس التفسيرات والأساليب التي يتبعها موظفو الهيئة وهم بصدد التحقق من استجابة الشركات لمتطلبات الإفصاح التي نصت عليها القوانين.

ونعرض فيما يلي مثلاً لأحد التفسيرات التي جاءت بالمجلة رقم (١):

الحقائق: اقترحت الشركة (ع) أن تدرج الالتزامات غير المضمونة كجزء من حقوق الملكية بالميزانية العمومية التي ترسل إلى الهيئة مع نموذج التسجيل.

السؤال: هل هذا الأسلوب ملائم؟.

الإجابة: الالتزامات غير المضمونة لا يجب إدراجها ضمن حقوق الملكية بالميزانية العمومية. ويجب إلغاء أي عنوان يدمج بين حقوق الملكية وأي التزامات غير مضمونة.

أسئلة وتمارين وحالات ومشاكل

أولاً - الأسئلة :

- (١) ما المقصود بقطاع صناعة لتنظيم أعمال معين؟.
- (٢) هل يتسق مفهوم إعداد التقارير القطاعية مع نظرية القوائم المالية الموحدة؟
إشرح.
- (٣) حدد بإيجاز الشروط الأساسية لأعداد التقارير القطاعية، والواردة في التقرير رقم ١٤، «إعداد التقارير المالية عن قطاعات تنظيم أعمال» لمجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي.
- (٤) كيف يتم تحديد ربح أو خسائر العمليات للقطاعات الصناعية لتنظيم أعمال معين؟.
- (٥) إشرح الحدود القصوى والدنيا لنطاق إعداد التقارير القطاعية بمعرفة تنظيم أعمال معين.
- (٦) إشرح معادلة توزيع المصروفات المتبقاة للمركز الرئيسي، والموضحة في معيار محاسبة التكاليف رقم ٤٠٣ الخاص بتوزيع مصروفات المركز الرئيسي على القطاعات.
- (٧) إذكر الفرق بين تاريخ القياس وتاريخ التخلص والاستغناء عن القطاع غير

المستمر لتنظيم أعمال ما، ثم عرف فترة التمهيد للتوقف الكامل.

(٨) ناقش الشروط الواردة في الرأي رقم ٢٨، إعداد التقارير الدورية، لمجلس مبادئ المحاسبة المالية الأمريكي، والخاصة بالمعالجة المحاسبية للتكاليف المرتبطة بالإيرادات عند إعداد التقارير المالية الدورية.

(٩) إشرح الأسلوب المتضمن في الرأي رقم ٢٨، «إعداد التقارير المالية الدورية» لمجلس مبادئ المحاسبة المالية الأمريكي، والخاص بحساب مخصصات ضرائب الدخل عند إعداد التقارير المالية الدورية.

(١٠) كيف تطبق طريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل للمحاسبة عن المخزون عند إعداد التقارير المالية الدورية؟.

(١١) حدد أربعة مجالات من المجالات الستة التي تشرف عليها هيئة تنظيم وتداول الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية.

(١٢) ما الموقف الذي اتخذته الهيئة المشرفة على سوق الأوراق المالية بالنسبة لدورها في وضع المبادئ المحاسبية؟.

(١٣) ما المقصود بتعليمات إعداد التقارير المالية؟.

(١٤) هل تتطلب الهيئة المشرفة على سوق الأوراق المالية تضمين الموازنات المالية في التقارير التي ترسل إليها؟.

(١٥) كيف يستخدم المحاسبون التشريع رقم س - ل عند إعداد التقارير التي ستقدم لهيئة تنظيم وتداول الأوراق المالية.

(١٦) ما المقصود بالتشريع رقم س - ك الصادر عن الهيئة المشرفة على سوق الأوراق المالية؟.

(١٧) حدد الفرق بين نموذج رقم ١٠ - ك ونموذج رقم ٨ - ك اللذين ترسلهما شركات المساهمة إلى الهيئة المشرفة على سوق الأوراق المالية وفقاً للقانون الصادر سنة ١٩٣٤ م.

(١٨) في أي الحالات يجب أن تضمن القوائم المالية لتنظيم أعمال ما في إقرار

التفويض المرسل إلى مساهمي التنظيم طبقاً للشروط الواردة في قانون تنظيم وتداول الأوراق المالية الصادر سنة ١٩٣٤ م؟.

ثانياً - التمارين :

التمرين الأول :

حدد أفضل إجابة عن كل سؤال من الأسئلة ذات الاختيار المتعدد التالية :

(١) تفصح «شركة الجملوى» التي تمارس أنشطة متعددة ومختلفة، عن معلومات مالية إضافية خاصة بقطاعاتها الصناعية. وفيما يلي المعلومات المتاحة عن سنة ١٤٠٦ هـ :

المبيعات	مصرفات قابلة للتبع	مصرفات غير قابلة للتبع
القطاع أ	٤٠٠,٠٠٠ ريال	٢٢٥,٠٠٠ ريال
القطاع ب	٣٠٠,٠٠٠	٢٤٠,٠٠٠
القطاع جـ	٢٠٠,٠٠٠	١٣٥,٠٠٠
الإجمالي	٩٠٠,٠٠٠ ريال	٦٠٠,٠٠٠ ريال
		١٥٠,٠٠٠

ويتم توزيع المصروفات غير القابلة للتبع على أساس نسبة دخل القطاع قبل المصروفات غير القابلة للتبع إلى إجمالي الدخل قبل تلك المصروفات، ويعتبر هذا الأسلوب مناسباً للتخصيص والتوزيع. ما ربح العمليات الخاص بالقطاع ب عن سنة ١٤٠٦ هـ؟.

أ - صفر

ب - ١٠,٠٠٠ ريال

جـ - ٣٠,٠٠٠ ريال

د - ٥٠,٠٠٠ ريال

هـ - مبلغ آخر هو ريال.

(٢) دفعت «شركة الجرمي» خلال شهر محرم ١٤٠٥ هـ مبلغ ٨٠,٠٠٠ ريال نقداً تحت حساب الضرائب العقارية عن مصنعها عن سنة ١٤٠٥ هـ، كما قدرت

خلال الشهر نفسه أن مكافآت المدراء التنفيذيون عن سنة ١٤٠٥ هـ ستكون ٣٢٠,٠٠٠ ريال. ما قيمة المصروفات المرتبطة بهذين البندين، والتي ستظهر في قائمة الدخل الربع سنوية لشركة الجرمي عن الأشهر الثلاثة المنتهية في ١٤٠٥/٦/٣٠ هـ (الربع الثاني)؟.

أ - صفر

ب - ٢٠,٠٠٠ ريال

ج - ٨٠,٠٠٠ ريال

د - ١٠٠,٠٠٠ ريال

هـ - مبلغ آخر هو ٠٠٠٠٠ ريال.

(٣) يجب أن يتم حساب مصروف ضرائب الدخل، طبقاً للرأي رقم ٢٨ لمجلس مبادئ المحاسبة المالية الأمريكي والخاص بإعداد التقارير المالية الدورية، عند إعداد قائمة الدخل عن الفترة الدورية الأولى من العام المالي لتنظيم ما:

أ - بتطبيق معدل ضرائب الدخل المقدّر عن العام المالي بالكامل على الدخل المحاسبي قبل الضرائب عن الفترة الدورية.

ب - بتطبيق معدل ضرائب الدخل المقدّر عن العام المالي بالكامل على الدخل الخاضع للضريبة عن الفترة الدورية.

ج - بتطبيق معدل ضرائب الدخل القانوني على الدخل المحاسبي قبل الضرائب عن الفترة الدورية.

د - بتطبيق معدل ضرائب الدخل القانوني على الدخل الخاضع للضريبة عن الفترة الدورية.

(٤) ينم الموقف الحالي للهيئة المشرفة على سوق الأوراق المالية بخصوص تضمين الموازنات المالية في التقارير المالية المرسلة إليها من قبل الشركات عن أن الموازنات المالية:

أ - مسموح بها.

ب - إلزامية (إجبارية).

جـ - ممنوع استخدامها.

د - غير مهمة.

(٥) يجب تضمين نتائج عمليات القطاع غير المستمر لتنظيم أعمال ما والتخلص منه في قائمة الدخل كمكاسب أو خسائر عن الاستغناء والتقرير عنها باعتبارها:

أ - تسوية لفترة سابقة.

ب - بند غير عادي.

جـ - بند مستقل بعد الدخل الناتج من العمليات المستمرة وقبل البنود غير العادية.

د - توضيح لسعر بيع الأصول طويلة الأجل المتضمن في الدخل الناتج عن العمليات المستمرة.

(٦) يتطلب التقرير رقم ١٤، «إعداد التقارير المالية لقطاعات تنظيم أعمال»، لمجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي الإفصاح عن المعلومات المرتبطة بكل الآتي، فيما عدا:

أ - عمليات تنظيم الأعمال في الدول الأجنبية والمبيعات المصدرة.

ب - موردو تنظيم الأعمال الأساسيين.

جـ - عمليات تنظيم الأعمال من خلال قطاعات الصناعة المختلفة.

د - العملاء الرئيسيين لتنظيم الأعمال.

(٧) فيما يلي صافي الدخل المحاسبي قبل الضرائب «الشركة البردى»، ينتهي العام المالي لهذه الشركة في ٣٠ من صفر من كل سنة، ومعدلات ضرائب الدخل الفعلية السنوية المقدرة عن الثلاثة أرباع الأولى من السنة المنتهية في ٣٠ من صفر سنة ١٤٠٨ هـ:

الربيع	صافي الدخل المحاسبي قبل الضرائب	معدل ضرائب الدخل السنوي الفعلي المقدر في نهاية كل ربع
الأول	٦٠٠٠ ر ريال	%٤٠
الثاني	٧٠٠٠ ر	%٤٠
الثالث	٤٠٠٠ ر	%٤٥

ما مصروف ضرائب الدخل الواجب ظهوره في قائمة الدخل الدورية عن الربح الثالث؟

أ - ١٨ ٠٠٠ ريال

ب - ٢٤ ٥٠٠ ريال

ج - ٢٥ ٥٠٠ ريال

د - ٧٦ ٥٠٠ ريال

هـ - مبلغ آخر هو ريال.

التمرين الثاني:

تعمل «شركة الجبري» من خلال ثلاثة قطاعات صناعية مختلفة، وكل منها يتناسب والقابلة لإعداد التقارير على أساس قطاعي. وقد ساهم القطاع الأول بمبيعات مقدارها ٩٠٠ ٠٠٠ ريال وهي تمثل ٦٠٪ من إجمالي مبيعات الشركة في سنة ١٤٠٣ هـ، وبلغت المصروفات القابلة للتبع والخاصة بالقطاع الأول ٤٠٠ ٠٠٠ ريال خلال سنة ١٤٠٣ هـ. وبلغت المصروفات غير القابلة للتبع خلال سنة ١٤٠٣ هـ مبلغ ٦٠٠ ٠٠٠ ريال. وتوزع شركة الجبري المصروفات غير القابلة للتبع على أساس نسبة مبيعات القطاع إلى إجمالي المبيعات، والذي يعتبر أسلوباً مناسباً للتخصيص والتوزيع.

المطلوب:

تحديد ربح أو خسائر عمليات القطاع الأول عن سنة ١٤٠٣ هـ.

التمرين الثالث:

بلغ صافي دخل «شركة الأهواني» ٦٠٠ ٠٠٠ ريال عن العام المنتهي في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٨ هـ، بعد تضمين الأحداث الخاصة التالية والتي حدثت خلال العام:

(١) اتخاذ قرار بإيقاف القطاع الصناعي الخاص بمعالجة نفايات الأخشاب وذلك في الثاني من المحرم ١٤٠٨ هـ.

- (٢) بيع القطاع الصناعي السابق في غرة رجب ١٤٠٨ هـ.
- (٣) بلغ دخل العمليات عن الفترة من الثاني من المحرم وحتى ٣٠ من جمادى الآخرة للقطاع المذكور ٠٠٠ ر ٩٠ ريال، وذلك قبل ضرائب الدخل.
- (٤) تم بيع آلات ومعدات القطاع السابق بمبلغ ٠٠٠ ر ١٠٠ ريال، وتبلغ قيمتها الدفترية ٠٠٠ ر ٢٥٠ ريال.
- (٥) يبلغ معدل ضرائب الدخل ٤٠٪.

المطلوب:

- أ - تحديد دخل شركة الأهواني الناتج من العمليات المستمرة عن سنة ١٤٠٨ هـ.
- ب - تحديد إجمالي ضرائب الدخل لشركة الأهواني (المصروفات والمخصص) عن سنة ١٤٠٨ هـ.

التمرين الرابع:

تقدر «شركة كرم» بأن يكون دخلها المحاسبي قبل الضرائب ١٠٠,٠٠٠ ريال عن السنة المنتهية في ٣٠ من ربيع الثاني ١٤٠٧ هـ، وأن لا تكون هناك فروقاً زمنية بين الدخل المحاسبي قبل الضرائب والدخل الخاضع للضريبة. وتتوقع الشركة الفروق الدائمة التالية بين الدخل المحاسبي قبل الضرائب والدخل الخاضع للضريبة عن السنة المنتهية في ٣٠ من ربيع الثاني سنة ١٤٠٧ هـ، التوزيعات المتسلمة بمبلغ ٠٠٠ ر ٢٠ ريال، واستنفاد الشهرة بمبلغ ٠٠٠ ر ١٠ ريال. وتتوقع الشركة أيضاً إعفاءات ضريبية (خاصة بضرائب الاستثمار) مقدارها ٥٠٠٠ ريال عن السنة المنتهية في التاريخ المذكور (ضرائب دائنة). ويبلغ معدل ضرائب الدخل القانوني ٣٠٪.

المطلوب:

حساب معدل ضرائب الدخل المقدر عن السنة المنتهية في ٣٠ من ربيع الثاني ١٤٠٧ هـ.

التمرين الخامس:

يبلغ إجمالي المصروفات غير القابلة للتبع للمركز الرئيسي «لشركة العدني» ٣١٠ ر. ريال، وذلك عن العام المنتهي في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٢ هـ. وفيما يلي صافي المبيعات، والرواتب والأجور، ومتوسط تكلفة الأصول طويلة الأجل والمخزون لقطاعي الشركة الصناعيين:

قطاع المنتجات		قطاعات الأدوات	
		الرياضية	الكيميائية
صافي المبيعات	٤٠٠ ر. ريال	٦٠٠ ر. ريال	١٠٠ ر. ريال
الرواتب والأجور	١٥٠ ر. ريال	١٠٠ ر. ريال	٢٩٠ ر. ريال
تكلفة الأصول طويلة الأجل والمخزون	٧١٠ ر. ريال	٢٩٠ ر. ريال	١٠٠ ر. ريال

المطلوب:

تحديد قيمة المصروفات العامة للمركز الرئيسي وغير القابلة للتبع، والتي يجب تخصيصها لكل من قطاع المنتجات الكيميائية وقطاع الأدوات الرياضية لشركة العدني، بافتراض أن توزيع مثل هذه المصروفات للقطاعين يتم على أساس المتوسط الحسابي لنسب صافي المبيعات، والرواتب والأجور، ومتوسط تكلفة الأصول طويلة الأجل والمخزون التي تخص كل قطاع.

التمرين السادس:

توزع «شركة الأمير» المصروفات غير القابلة للتبع لقطاعاتها الصناعية الثلاثة على أساس صافي المبيعات للعملاء الخارجيين. وكانت البيانات المناسبة عن كل قطاع عن السنة المالية المنتهية في ٣٠ من ربيع الثاني ١٤٠٤ هـ، على النحو التالي:

الإيرادات:			
قطاع أ	قطاع ب	قطاع ج	
صافي المبيعات للعملاء الخارجيين	٥٠٠ ر. ريال	٣٠٠ ر. ريال	٢٠٠ ر. ريال
نحويلات خارجة	٨٠ ر. ريال	٤٠ ر. ريال	٢٠ ر. ريال
التكاليف والمصروفات			
مصرفات قابلة للتبع	٤٠٠ ر. ريال	١٠٠ ر. ريال	٢٠٠ ر. ريال
نحويلات داخلية	٣٠ ر. ريال	٦٠ ر. ريال	٥٠ ر. ريال

وببلغ إجمالي المصروفات غير القابلة للتبع لشركة الأمير ٠٠٠ ر ١٠٠ ريال عن العام المنتهي في ٣٠ من ربيع الثاني ١٤٠٤ هـ.

المطلوب:

تحديد الآتي لكل قطاع من القطاعات الصناعية الثلاثة لشركة الأمير عن العام المنتهي في ٣٠ من ربيع الثاني ١٤٠٤ هـ:

أ - الإيرادات.

ب - مصروفات العمليات.

ج - ربح أو خسائر العمليات.

استخدم عموداً مستقلاً لكل قطاع صناعي كما هو موضح فيما سبق.

التمرين السابع:

ينتهي العام المالي «لشركة الشريف» في ٣٠ من ربيع الثاني من كل سنة. وقد قدرت الشركة معدل ضرائب الدخل الفعلي عن السنة المنتهية في ٣٠ من ربيع الثاني ١٤٠٧ هـ بنسبة ٥٥٪، وذلك في ٣٠ من رجب سنة ١٤٠٦ هـ وهو نهاية الربع الأول من العام المالي المنتهي في ٣٠ من ربيع الثاني ١٤٠٧ هـ. وقدرت في ٣٠ من شوال ١٤٠٦ هـ، نهاية الربع الثاني، معدل ضرائب الدخل الفعلي عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من ربيع الثاني ١٤٠٧ هـ بنسبة ٥٢٪. وكان الدخل المحاسبي قبل الضرائب لشركة الشريف على النحو التالي:

عن الأشهر الثلاثة المنتهية في ٣٠ من رجب ١٤٠٦ هـ ٢٠٠ ر ٢٠٠ ريال

عن الأشهر الثلاثة المنتهية في ٣٠ من شوال ١٤٠٦ هـ ١٠٠ ر ٢٥٠ ريال

المطلوب:

إجراء قيود اليومية الخاصة بمصروف ضرائب الدخل لشركة الشريف في ٣٠ من رجب، وفي ٣٠ من شوال من سنة ١٤٠٦ هـ.

التمرين الثامن:

فيما يلي بعض البيانات الخاصة بعمليات المناطق الجغرافية الأجنبية «لشركة المجرسي» عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٣ هـ:

	أمريكا اللاتينية	أفريقيا	جنوب شرق آسيا	غرب أوروبا	الإجمالي
صافي المبيعات للعملاء الخارجيين	٤٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢٥٠٠٠	٥٠٠٠	٩٠٠٠٠
تحويلات خارجة	٢٠٠٠	٤٠٠٠	١٠٠٠	٣٠٠٠	١٠٠٠٠
تحويلات داخلية	٤٠٠٠	٣٠٠٠	٢٠٠٠	١٠٠٠	١٠٠٠٠
مصرفات قابلة للتبعية أخرى	٩٠٠٠	٦٠٠٠	٥٠٠٠	١٠٠٠٠	٣٠٠٠٠
مصرفات غير قابلة للتبعية					٢٠٠٠٠

وتخصص الشركة المصروفات غير القابلة للتبعية للقطاعات الصناعية فقط.

المطلوب:

تحديد أي المناطق الجغرافية لشركة الهجرسي تكون ذات أهمية عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٣ هـ، مع تجاهل الأصول القابلة للتحقق للمناطق الجغرافية الأجنبية.

التمرين التاسع:

دفعت «شركة السلم» في الثاني من المحرم سنة ١٤٠٦ هـ ضرائب ملكية مقدارها ٤٠٠٠٠ ريال عن أصولها طويلة الأجل عن سنة ١٤٠٦ هـ. وقد قامت الشركة خلال شهر ربيع الأول ١٤٠٦ هـ بإجراء الإصلاحات السنوية الأساسية المعتادة للأصول طويلة الأجل بمبلغ ١٢٠٠٠٠ ريال، وستستفيد سنة ١٤٠٦ هـ بالكامل من هذه الإصلاحات. وقد حدثت خسائر مقدارها ٤٢٠٠٠٠ ريال خلال شهر إبريل نتيجة انخفاض القيمة السوقية للمخزون الذي يمثل الطبقة الأساسية.

المطلوب:

توضيح كيفية التفريغ عن البنود السابقة في قوائم الدخل الربع سنوية لشركة السلم عن سنة ١٤٠٦ هـ.

التمرين العاشر:

تتضمن السجلات المحاسبية «لشركة السليم» عن العام المنتهي في ٣٠ من شعبان ١٤٠٤ هـ، المعلومات التالية الخاصة بقطاعها في مدينة جدة. وقد صرح مجلس إدارة الشركة ببيع هذا القطاع إلى «شركة الهمشري» مقابل مبلغ ٣٠٠ ر ٣٠٠ ريال في ٣٠ من شعبان ١٤٠٤ هـ. ويتوقع أن يكون تاريخ الانتهاء من بيع هذا القطاع في ٣٠ من صفر ١٤٠٥ هـ.

صافي المبيعات عن السنة المنتهية في ٣٠/٨/١٤٠٤ هـ ٢٠٠ ر ٢٠٠ ريال
التكاليف والمصروفات عن العام المنتهي في
٣٠/٨/١٤٠٤ هـ ١٥٠ ر ١٥٠ ريال

خسائر العمليات المقدرة عن الستة أشهر المنتهية في
٣٠/٢/١٤٠٥ هـ ٤٠ ر ٤٠ ريال
القيمة الدفترية المقدرة لصافي الأصول في ٣٠/٢/١٤٠٥ هـ ٣٣٠ ر ٣٣٠

ويبلغ معدل ضرائب الدخل ٦٠٪، وكان دخل شركة السليم الناتج عن العمليات المستمرة قبل ضرائب الدخل ٦٤٠ ر ٣٠٠ ريال، وذلك عن العام المنتهي في ٣٠ من شعبان سنة ١٤٠٤ هـ.

المطلوب:

إعداد قائمة دخل جزئية لشركة السليم عن العام المنتهي في ٣٠ من شعبان ١٤٠٤ هـ، لعرض المعلومات السابقة.

التمرين الحادي عشر:

تبيع «شركة المرزوقي» منتجاً وحيداً، والذي تحصل عليه من ثلاثة موردين مختلفين. ويتكون المحزون السلعي لشركة المرزوقي في غرة جمادى الأولى ١٤٠٨ هـ من ١٠٠٠ وحدة من هذا المنتج مقومة على أساس التكلفة طبقاً لطريقة الوارد أولاً - صادر أولاً بمبلغ ٧٥٠٠ ريال. وكانت عمليات البضاعة عن العام المنتهي في ٣٠ من ربيع الثاني ١٤٠٩ هـ على النحو التالي:

الربيع	الوحدات المشتراة	تكلفة شراء الوحدة	الوحدات المبيعة	تكلفة إحلال الوحدة في نهاية الربيع
الأول	٥٠٠٠	٨ ريال	٤٥٠٠	٨٠٥ ريال
الثاني	٦٠٠٠	٨٠٥	٧٠٠٠	٩
الثالث	٨٠٠٠	٩	٦٥٠٠	٨٠٥
الرابع	٦٠٠٠	٨٠٥	٥٥٠٠	٩٠٥

(*) لا يعتد بهذا النقص لكونه مؤقتاً.

المطلوب:

تحديد تكلفة البضاعة المبعة لشركة المزوقي عن كل ربع سنة من السنة المنتهية في ٣٠ من ربيع الثاني ١٤٠٩ هـ، مع توضيح كافة العمليات الحسابية.

التعريف الثاني عشر:

فيما يلي أرصدة الحسابات الخاصة بالأصول طويلة الأجل «لشركة العرف» في بداية ونهاية سنة ١٤٠٥ هـ:

غرة محرم ١٤٠٥ هـ	٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ
الأراضي	المباني
١٥٠٠٠٠٠ ريال	٢٠٠٠٠٠٠ ريال
٨٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠٠
٣٢٥٠٠٠٠ الآلات والمعدات	٤٠٠٠٠٠

وقد قامت الشركة خلال سنة ١٤٠٥ بشراء قطعة أرض من العقارات المجاورة لأرضها لزيادة المساحة اللازمة لبناء إضافات لمبانيها خلال سنة ١٤٠٦ هـ، مقابل مبلغ ٥٠٠٠٠٠ ريال نقداً. وتتكون الزيادة الصافية خلال سنة ١٤٠٥ هـ في حساب الآلات والمعدات ومقدارها ٧٥٠٠٠٠ ريال من الآتي:

إضافات بالتكلفة (لا تزيد عن ٢٪ من إجمالي الأصول) ١٢٥٠٠٠ ريال
الاستبعادات بالتكلفة (٢٠٠٠٠٠) ريال
تخفيض قيمة آلة غير مستخدمة إلى صافي القيمة القابلة للتحقق (٣٠٠٠٠٠)

صافي الزيادة في حساب الآلات والمعدات خلال سنة ١٤٠٥ هـ ٧٥٠٠٠ ريال

المطلوب:

إعداد جدول رقم ٥ «ف»، المعنون بإسم الأصول طويلة الأجل، لشركة العرف لتضمينه في النموذج رقم ١٠ - ك الخاص بها والذي سيرسل إلى هيئة تنظيم وتداول الأوراق المالية عن سنة ١٤٠٥ هـ.

التمرين الثالث عشر:

فيما يلي قيد اليومية الخاص بضرائب الدخل «لشركة العمرى» في ٣٠ من رمضان ١٤٠٥ هـ، نهاية العام الحالي:

٤٩٤١٢ مصروف ضرائب الدخل (٣٧٣١٢ + ١٢١٠٠)

٤٩٤١٢ ضرائب الدخل المستحقة

وفيما يلي إجراءات تحديد ضرائب الدخل عن السنة:

البلدية	الحكومة
الدخل المحاسبي قبل الضرائب	١٠٠٠٠٠٠ ريال
يخصم - فوائد سندات غير خاضعة للضرائب (١٠٠٠٠٠)	١٠٠٠٠٠٠ ريال
يضاف - استنفاد الشهرة غير القابل للخصم ٤٠٠٠	٤٠٠٠
الدخل الخاضع لضريبة البلدية	<u>٩٤٠٠٠</u>
ضرائب البلدية بمعدل ١٥٪	١٤١٠٠
يخصم - إعفاءات ضريبة الاستثمار	(٢٠٠٠)
ضرائب الدخل الخاصة بالبلدية	<u>١٢١٠٠</u>
الدخل الخاضع لضريبة الحكومة	<u>٨١٩٠٠</u>
ضريبة الحكومة بمعدل ٤٨٪	٣٩٣١٢
يخصم - إعفاءات ضريبة الاستثمار	(٢٠٠٠)
ضريبة الدخل الخاصة بالحكومة	<u>٣٧٣١٢</u> ريال

المطلوب:

إعداد مذكرة التسوية، مقرباً النسب لأقرب رقم عشري واحد، بين معدل

ضريبة الدخل الحكومية القانونية ومقدارها ٤٨٪، وبين معدل ضريبة الدخل الفعلي ومقداره ٤٩٪ (٤٩٤١٢ ÷ ١٠٠٠٠٠ = ٤٩٪) والمطلوبة وفقاً للنشرة المحاسبية رقم ١٤٩، والخاصة بالملاحظة المرفقة بالقوائم المالية للشركة في ١٤٠٤/٩/٣٠ هـ والمرسلة وفقاً لنموذج ١٠ - ك إلى هيئة تنظيم وتداول الأوراق المالية. إدماج أي بنود في التسوية والتي تكون في مفردا أقل من ٥٪ من معدل ضريبة الدخل الحكومية القانونية.

ثالثاً - الحالات :

الحالة الأولى :

يعتبر موضوع إعداد القوائم المالية الدورية غاية من الأهمية في المحاسبة المالية. وقد قامت دراسات على قدر من الأهمية فيما يتعلق بالأسلوب المناسب للإفصاح عن وعرض نتائج العمليات في التواريخ الدورية. فقدم مجلس مبادئ المحاسبة المالية الأمريكي في رأيه رقم ٢٨ ، «إعداد التقارير المالية الدورية»، تفسيراً لبعض الوجوه الخاصة بإعداد التقارير الدورية.

المطلوب :

أ - مناقشة كيفية الاعتراف بالإيرادات بصفة عامة في الفترات الدورية، وبصفة خاصة للصناعات التي تكون عرضة لتقلبات موسمية كبيرة في الإيرادات، وفي مجال عقود المقاولات طويلة الأجل والتي تستخدم في المحاسبة عنها طريقة نسبة الإتمام في تواريخ إعداد التقارير السنوية.

ب - مناقشة كيفية الاعتراف بالتكاليف الزمنية وتكاليف المنتج في الفترات الدورية، وذلك بصفة عامة، ومناقشة لماذا تجري معالجة محاسبية خاصة للمخزون وتكلفة البضاعة المباعة في الفترات الدورية.

ج - مناقشة كيفية حساب مصروف ضرائب الدخل وعرضه في التقارير الدورية للدخل.

الحالة الثانية :

يتطلب مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي إعداد تقارير بالبيانات المالية

الخاصة بقطاعات تنظيم أعمال ما .

المطلوب :

أ - ما الذي تستلزمه عملية إعداد التقارير المالية لقطاعات تنظيم أعمال ما؟

ب - حدد الأسباب التي تدعو إلى التقرير عن البيانات المالية لقطاعات تنظيم أعمال ما .

ج - حدد العيوب المحتملة لإعداد تقارير بالبيانات المالية الخاصة بقطاعات تنظيم أعمال ما .

د - حدد الصعوبات المحاسبية المرتبطة بإعداد التقارير حسب القطاعات .

الحالة الثالثة :

قامت «شركة الواشمي» ، شركة مساهمة مملوكة ملكية عامة ، بتقدير عملياتها عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ على النحو التالي :

شركة الواشمي	
قائمة الدخل التقديري	
عن السنة المنتهية في ٣٠/١٢/١٤٠٥ هـ	
صافي المبيعات (١٠٠٠ر٠٠٠ وحدة)	٦٠٠٠ر٠٠٠ ريال
تكلفة البضاعة المباعة	٣٦٠٠ر٠٠٠
إجمالي الربح عن المبيعات	٢٤٠٠ر٠٠٠ ريال
مصرفات العمليات	١٤٠٠ر٠٠٠
الدخل من العمليات	١٠٠٠ر٠٠٠
إيرادات ومصرفات غير تشغيلية	صفر
الدخل قبل ضرائب الدخل	١٠٠٠ر٠٠٠ ريال
مصرف ضرائب الدخل (الحالية والمؤجلة)	٥٥٠ر٠٠٠
صافي الدخل	٤٥٠ر٠٠٠ ريال
ربحية السهم العادي	٤٥٠ ريال

وتعمل هذه الشركة منذ سنوات عديدة وتحقق أرباحاً مناسبة، كما أن لديها نموذجاً للسلوك الموسمي لحجم المبيعات والانتاج، والتي تنبأت في ضوءه بمبيعات وإنتاج سنة ١٤٠٥ هـ على النحو التالي:

سيكون حجم المبيعات المتوقع طبقاً للموازنة الربع سنوية ١٠٪، و ٢٠٪، و ٣٥٪، و ٣٥٪ عن كل ربع على التوالي نظراً لموسمية الصناعة بالإضافة إلى القيود التي تفرضها الطاقة الإنتاجية وطاقة التخزين، ويتوقع أن يكون حجم الانتاج تبعاً لموازنة الإنتاج الربع سنوية ٢٠٪، و ٢٥٪، و ٣٠٪، و ٢٥٪ لكل ربع على التوالي. وقد قام المراقب المالي للشركة في نهاية الربع الأول من سنة ١٤٠٥ هـ بإعداد وإصدار قائمة الدخل الدورية التالية:

شركة الواشمي	
قائمة الدخل	
عن الربع المنتهي في ٣٠ من ربيع أول ١٤٠٥ هـ	
صافي المبيعات (١٠٠٠٠٠٠ وحدة)	٦٠٠٠٠٠٠ ريال
تكلفة البضاعة المباعة	٣٦٠٠٠٠٠
إجمالي الربح عن المبيعات	٢٤٠٠٠٠٠ ريال
مصروفات العمليات	٢٧٥٠٠٠٠
خسائر العمليات	٣٥٠٠٠٠٠ ريال
الخسائر الناتجة عن انهيار المخازن	(١٧٥٠٠٠٠)
الخسائر قبل ضرائب الدخل	(٢١٠٠٠٠٠) ريال
مصروف ضرائب الدخل	صفر
الخسائر الصافية	(٢١٠٠٠٠٠) ريال
خسائر السهم العادي	(٢١٠) ريال

وفيما يلي المعلومات الإضافية المتاحة عند نهاية الربع الأول تماماً، والتي لم تضمنها الشركة في المعلومات التي سمحت بنشرها:

(١) تستخدم الشركة نظام التكاليف المعيارية، وتقوم بوضع معايير بالمستويات

الجارية الممكن تحقيقها على أساس سنوي. وكانت الأعباء الصناعية الثانية المحملة بأقل من اللازم في نهاية الربع الأول ٥٠٠.٠٠٠ ريال، وتم معالجتها كأصل. وتم انتاج ٢٠٠.٠٠٠ وحدة خلال الربع الأول بيع منها ١٠٠.٠٠٠ وحدة فقط.

(٢) تم تقدير مصروفات العمليات السنوية على أساس ٩٠٠.٠٠٠ ريال كمصروفات ثابتة بالإضافة إلى ٥٠ ريال مصروفات متغيرة عن كل وحدة مبيعة.

(٣) تم معالجة الخسائر الناتجة عن انهيار المخازن باعتبارها خسائر غير عادية وقد كانت القيمة الدفترية للمخازن ٣٢٠.٠٠٠ ريال، وقد تم تغطية ما قيمته ١٤٥.٠٠٠ ريال من التأمين على هذه المخازن. ولا يتوقع حدوث مكاسب أو خسائر عن أحداث مماثلة أو عمليات خلال هذا العام، كما لم تحدث مثل هذه الخسائر أو الأحداث في السنوات السابقة، ولهذا سيتم خصم هذه الخسائر بالكامل كخسائر عادية لأغراض المحاسبة عن ضرائب الدخل.

(٤) ويتوقع أن يكون متوسط معدل ضرائب الدخل الفعلي ٥٥٪ من الدخل قبل الضرائب. وليست هناك فروقاً دائمة بين الدخل المحاسبي قبل الضرائب والدخل الخاضع للضريبة.

(٥) تم حساب ربحية السهم على أساس ١٠٠.٠٠٠ سهم من الأسهم العادية المتداولة ولا يتكون رأس مال الشركة إلا من هذا النوع من الأسهم، ولا توجد هناك سندات متداولة، أو خطة لمنح حقوق شراء أسهم، ولا شهادات لشراء الأسهم العادية المتداولة.

المطلوب:

أ - ما معايير الإفصاح عن البيانات المالية الدورية (التقارير المالية الدورية المنشورة)، دون الرجوع إلى الحالة المحددة والمشروحة، الخاصة بشركات المساهمة المملوكة ملكية عامة؟.

ب - حدد مواطن الضعف، بدون الرجوع إلى المعلومات الإضافية، في

شكل ومحتوى قائمة الدخل الدورية لشركة الواشمي .

ج - إذكر المعالجة المفضلة لكل بند من البنود الخمسة الواردة في المعلومات الإضافية لأغراض إعداد التقارير الدورية، ثم اشرح لماذا تفضل تلك المعالجة .

الحالة الرابعة :

أ - لكي نفهم المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها فيما يتعلق بالمحاسبة وإعداد التقارير عن قطاعات تنظيم أعمال ما، كما حددها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي في تقريره رقم ١٤، «إعداد التقارير المالية لقطاعات تنظيم أعمال»، فمن الضروري ربطها بمصطلح محدد ووحيد .

المطلوب :

شرح المصطلحات التالية، فيما يتعلق بقطاعات تنظيم أعمال ما :

- | | |
|-----------------------------|----------------------------------|
| (١) قطاع الصناعة | (٢) الإيراد |
| (٣) أرباح أو خسائر العمليات | (٤) الأصول القابلة للتحقق ذاتياً |

ب - تمثل القضية الرئيسية الخاصة بإعداد التقرير عن القطاعات الصناعية لتنظيم أعمال ما في تحديد أي من هذه القطاعات يكون قابلاً للتقرير عنه .

المطلوب :

(١) ما الاختبارات اللازمة لتحديد قابلية أو عدم قابلية قطاع الصناعة للتقرير عنه؟ .

(٢) ما الاختيار اللازم لتحديد ما إذا كانت القطاعات الصناعية تتمتع باستقلال كاف للتقرير عنها، وما هو أكبر عدد من القطاعات الصناعية يمكن التقرير عنه .

رابعاً - المشاكل :

المشكلة الأولى :

فيما يلي البيانات الخاصة بالقطاعات الصناعية الأربعة «شركة الفهد» عن

العام المنتهي في ٣٠ من ذي القعدة ١٤٠٦ هـ:

الإجمالي	القطاع				
	أ	ب	ج	د	
ريال ٤٠٠٠٠	ريال ٢٠٠٠٠	ريال ٢٥٠٠٠	ريال ٥٠٠٠	ريال ٩٠٠٠٠	صافي المبيعات للأطراف الخارجية
٢٠٠٠	٤٠٠٠	١٠٠٠	٣٠٠٠	١٠٠٠٠	تحويلات خارجة
٤٠٠٠	٣٠٠٠	٢٠٠٠	١٠٠٠	١٠٠٠٠	تحويلات داخلية
٩٠٠٠	٦٠٠٠	٥٠٠٠	١٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	المصرفات الأخرى القابلة للتتبع
				٢٠٠٠٠	مصرفات غير قابلة للتتبع

وتقوم شركة الفهيد بتوزيع المصرفات غير القابلة للتتبع على القطاعات الأربعة بنسبة ٤٠٪ و ٣٠٪ و ٢٠٪ و ١٠٪ على التوالي.

أ - إعداد ورقة عمل لتحديد ربح أو خسارة العمليات للقطاعات الصناعية الأربعة لشركة الفهيد عن العام المنتهي في ٣٠ من ذي القعدة ١٤٠٦ هـ.

ب - إعداد ورقة عمل لتحديد القطاع الصناعي الذي يعتبر ذو أهمية عن العام المنتهي في ٣٠ من ذي القعدة ١٤٠٦ هـ، مع تجاهل الأصول القابلة للتحقق لكل قطاع.

المشكلة الثانية:

قدت «شركة العجمي» دخلاً محاسيباً قبل الضرائب مقداره ٨٠٠٠٠٠ ريال عن العام المنتهي في ٣٠ من رجب ١٤٠٦ هـ، ولا تتوقع الشركة أي فروق زمنية بين الدخل المحاسبي قبل الضرائب والدخل الخاضع للضريبة. وتتوقع الشركة فروقاً دائمة بين الدخل المحاسبي، والدخل الخاضع للضريبة عن سنة ١٤٠٦ هـ، على النحو التالي:

١٥٠٠٠٠ ريال

تخفيضات التوزيعات المتسلمة

٢٠٠٠٠

استفاد الشهرة

١٥٠٠٠

مصرف قسط التأمين على حياة الموظفين

وتتوقع الشركة، بالإضافة إلى ذلك، إعفاءات عن ضريبة الاستثمار مقدارها ٥٠٠٠٠ ريال عن سنة ١٤٠٦ هـ. ويبلغ معدل ضرائب الدخل ٦٠٪. وفيما يلي ملخص بالدخل المحاسبي قبل الضرائب الربع سنوي لشركة العجمي عن السنة المنتهية في ٣٠ من رجب ١٤٠٦ هـ:

نهاية الربع

٣٠ من شوال ١٤٠٥ هـ	١٨٠٠٠٠ ريال
٣٠ من محرم ١٤٠٦ هـ	٢٣٠٠٠٠
٣٠ من ربيع الثاني ١٤٠٦ هـ	١٩٥٠٠٠
٣٠ من رجب ١٤٠٦ هـ	٢٢٥٠٠٠

ولم تغير الشركة خطتها عن الدخل المحاسبي قبل الضرائب خلال سنة ١٤٠٦ هـ، وعلى الرغم من ذلك، فقد عدلت الشركة في ٣٠ من محرم ١٤٠٦ هـ تقديراتها للفروق الدائمة عن سنة ١٤٠٦ هـ، فبالنسبة لتخفيضات التوزيعات المسلمة فقد عدل من ١٥٠٠٠٠ ريال إلى ١٨٠٠٠٠ ريال، وبالنسبة لإعفاءات ضريبة الاستثمار من ٥٠٠٠٠ ريال إلى ٨٠٠٠٠ ريال. وكانت قيم الفروق الدائمة وإعفاءات ضريبة الاستثمار الفعلية والمحسوبة بمعرفة الشركة في ٣٠ من رجب ١٤٠٦ هـ على النحو التالي:

تخفيضات التوزيعات المسلمة	١٧٥٠٠٠ ريال
استنفاد الشهرة	٢٠٠٠٠
مصرفوف قسط التأمين على حياة الموظفين	١٦٠٠٠
إعفاءات ضريبة الاستثمار	٩٠٠٠٠

المطلوب:

أ - تحديد معدل ضريبة الدخل الفعلي الذي يجب أن تطبقه شركة العجمي لإعداد التقارير المالية الدورية الربع سنوية عن العام المنتهي في ٣٠ من رجب ١٤٠٦ هـ، مع تقريب كافة النسب المحسوبة لأقرب رقم عشري واحد.

ب - إجراء قيود اليومية الخاصة بخصم الضرائب الدخل في ٣٠ من شوال

١٤٠٥ هـ، وفي ٣٠ من محرم، و ٣٠ من ربيع الثاني، و ٣٠ من رجب من سنة ١٤٠٦ هـ.

المشكلة الثالثة:

تملك «شركة الابنودي» أربعة قطاعات تعمل بصفة مستقلة، ويوجد بكل قطاع عدد من المصانع لإنتاج إحدى الصناعات التالية: المنتجات الغذائية، والأدوات الصحية، وخيوط الغزل، والمعدات المكتبية. وفيما يلي بيانات مالية عن الستين المنتهيتين ي ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٧ هـ و ١٤٠٨ هـ:

	صافي المبيعات		تكلفة البضاعة المباعة		مصرفات العمليات	
	سنة ١٤٠٨	سنة ١٤٠٨	سنة ١٤٠٨	سنة ١٤٠٧	سنة ١٤٠٨	سنة ١٤٠٨
	ريال	ريال	ريال	ريال	ريال	ريال
المنتجات الغذائية	٣٥٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	٣٤٠٠٠٠	١٨٠٠٠٠	٥٥٠٠٠٠	٢٧٥٠٠٠
الأدوات الصحية	٢٠٠٠٠٠	١٢٧٠٠٠	١١٠٠٠٠	٧٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	١٢٥٠٠٠
خيوط الغزل	١٥٨٠٠٠	١٤٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	٩٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	١٥٠٠٠
المعدات المكتبية	٩٢٠٠٠	١٣٣٠٠٠	٨٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	٦٥٠٠٠	٧٥٠٠٠
الإجماليات	٨٠٠٠٠٠	٧٠٠٠٠٠	٤٨٠٠٠٠	٤٤٠٠٠٠	١٧٠٠٠٠	١٣٠٠٠٠

وقد وضعت الشركة خطة في غرة محرم ١٤٠٨ هـ لبيع أصول ومنتجات قطاع إنتاج المعدات المكتبية، وتوقع أن يتم ذلك بمكاسب. وقد تم بيع منتجات وأصول هذا القطاع بمبلغ ٢١٠٠٠٠٠ ريال بمكاسب مقدارها ٦٤٠٠٠٠ ريال (غير شامل لعمليات فترة التمهيد للتوقف الكامل).

ويوجد في قطاع الغزل ست مصانع تنتج أنواعاً مختلفة من خيوط الغزل وقد باعت الشركة أحد هذه المصانع في شهر ربيع الأول، وحقت مكاسب عن هذا البيع مقدارها ١٣٠٠٠٠ ريال. وتم تحويل عمليات المصنع المبيع (بعد عملية البيع) إلى المصانع الخمس الأخرى المتبقية والتي ما زالت مستمرة في العمل.

وقد تعرض المخزن الرئيسي لقطاع المنتجات الغذائية لأخطار فيضان أحد الأنهار والواقع بالقرب منه، وذلك في شهر شعبان ١٤٠٨ هـ، ونتج عن ذلك

تدمير ممتلكات وبضاعة غير مؤمن عليها بحوالي ٤٢٠,٠٠٠ ريال، ولم تدخل هذه الخسائر ضمن البيانات المالية السابق عرضها. وتشير السجلات التاريخية للشركة إلى حدوث مثل هذا الفيضان بصورة عادية كل ٤ أو ٥ سنوات، ونتيجة لذلك تتعرض الممتلكات المجاورة له للتدمير.

وقد بلغ إيراد الفوائد المكتسبة عن السنتين المنتهيتين في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٨ هـ، ١٤٠٧ هـ، عن استثمارات الشركة مبلغ ٧٠,٠٠٠ ريال، و٤٠,٠٠٠ ريال على التوالي. وكان صافي دخل الشركة عن السنتين المنتهيتين في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٨ هـ، ١٤٠٧ هـ، ٩٦٠,٠٠٠ ريال، و٦٧٠,٠٠٠ ريال على التوالي، ويتم حساب مصروف ضرائب الدخل عن كل من السنتين بمعدل قدره ٥٠٪.

المطلوب:

إعداد قائمتي الدخل المقارنتين لشركة الأبنودي عن السنتين المنتهيتين في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٨ هـ، و١٤٠٧ هـ. غير مطلوب الإفصاح عن ربحية السهم أو الملاحظات الملحقه بهاتين القائمتين.

المشكلة الرابعة:

تستعد «شركة كريجر» لتحويل إلى شركة عامة في بداية سنة ١٤٠٤ هـ، وذلك عن طريق استخدام نموذج رقم س-١ المصدر عن هيئة تنظيم وتداول الأوراق المالية لتسجيل خطط أسهمها العادية تمهيداً لإصدارها في اكتتاب عام. وقد أعد محاسب الشركة قوائم الدخل المقارنة التالية لتضمينها في ذلك النموذج.

شركة كريجر			
قوائم الدخل			
عن الأعوام المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة			
١٤٠١ هـ	١٤٠٢ هـ	١٤٠٣ هـ	
٨٨٠٠٠٠٠٠ ريال	٩٦٠٠٠٠٠٠ ريال	١٠٠٠٠٠٠٠٠ ريال	صافي المبيعات
٥٤٠٠٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠٠٠	٦٢٠٠٠٠٠٠	تكلفة البضاعة المباعة
٣٤٠٠٠٠٠٠٠	٣٦٠٠٠٠٠٠٠	٣٨٠٠٠٠٠٠٠	إجمالي الربح من المبيعات
٢١٠٠٠٠٠٠٠	٢٤٠٠٠٠٠٠٠	٢٢٠٠٠٠٠٠٠	مصرفوفات العمليات
١٣٠٠٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠٠٠	١٦٠٠٠٠٠٠٠	الدخل من العمليات
		٩٠٠٠٠٠٠	مكاسب التخلص من قطاع
١٣٠٠٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠٠٠٠	الدخل قبل الضرائب
٧٨٠٠٠٠٠٠	٧٢٠٠٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠٠٠٠	مصرفوف ضرائب الدخل
٥٢٠٠٠٠٠٠٠	٤٨٠٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠٠٠	صافي الدخل

وقد اكتشفت أثناء مراجعتك لقوائم الدخل السابقة أن الشركة تعاقدت في غرة محرم سنة ١٤٠٣ هـ على بيع أصول ومنتجات خط أعمال من أحد قطاعاتها الصناعية مقابل مبلغ ٣٢٠٠٠٠٠٠ ريال. وقد انتهت عملية البيع في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٣ هـ بمكاسب مقدارها ٩٠٠٠٠٠٠ ريال قبل ضرائب الدخل. وكانت مساهمة عمليات الخط المتوقف في دخل الشركة قبل الضرائب عن كل سنة على النحو التالي : ٦٤٠٠٠٠٠٠ ريال خسارة عن سنة ١٤٠٣ هـ، و ٥٠٠٠٠٠٠٠ ريال خسارة عن سنة ١٤٠٢ هـ، و ٢٠٠٠٠٠٠٠ ريال ربح عن سنة ١٤٠١ هـ، ويبلغ معدل ضرائب الدخل ٦٠٪.

المطلوب:

إعداد قوائم الدخل الجزئية المقارنة الصحيحة لشركة كريجر عن السنوات الثلاث المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٣ هـ، و ١٤٠٢ هـ، و ١٤٠١ هـ، مع تجاهل الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية، والربحية الخاصة بالسهم. ابدأ قوائم الدخل بالدخل الناتج عن العمليات المستمرة قبل ضرائب الدخل، مع توضيح كافة العمليات الحسابية.

المشكلة الخامسة :

تمتلك «شركة الفرهودي» ثلاثة متاجر، ويعتبر كل منها قطاعاً صناعياً، وقد وضع تشريعاً يقضي بتوحيد معدل الضرائب الذي تفرضه البلديات، كما يقضي بحساب الضرائب على أساس الدخل المشتق من حساب ضريبة البلدية بعد التخصيص المعقول والملائم للمصروفات غير القابلة للتتبع. وتشتمل المصروفات غير القابلة للتتبع والتي لم تخصص على متاجر الشركة على مصروفات التخزين، والتسليم، والمصروفات العامة للمركز الرئيسي.

ولدى الشركة خطتين لتخصيص المصروفات غير القابلة للتتبع على المتاجر الثلاثة. وكانت نتائج عمليات كل متجر عن سنة ١٤٠٩ هـ قبل المصروفات غير القابلة للتتبع وضرائب الدخل على النحو التالي:

الأجمالي	متجر			
	الرس	بريلة	هنيزة	
١٠٤٠ ٠٠٠	٢٧٠ ٤٠٠	٣٥٣ ٦٠٠	٤١٦ ٠٠٠	صافي المبيعات
٥٣٩ ٢٠٠	١٤٠ ٢٠٠	١٨٣ ٣٠٠	٢١٥ ٧٠٠	تكلفة البضاعة المباعة
٥٠٠ ٨٠٠	١٣٠ ٢٠٠	١٧٠ ٣٠٠	٢٠٠ ٣٠٠	إجمالي الربح عن المبيعات
١٥٩ ٧٥٠	٥٠ ٢٠٠	٤٨ ٧٥٠	٦٠ ٨٠٠	يخصم: مصروفات عمليات الموقع
١٤٦ ٣٦٨	٢٧ ٤٤٨	٦٤ ٢٢٠	٥٤ ٧٠٠	ثابتة
٣٠٦ ١١٨	٧٧ ٦٤٨	١١٢ ٩٧٠	١١٥ ٥٠٠	متغيرة
١٩٤ ٦٨٢	٥٢ ٥٥٢	٥٧ ٣٣٠	٨٤ ٨٠٠	الإجمالي
				الدخل قبل المصروفات غير القابلة للتتبع وضرائب الدخل

وفما يلي المصروفات غير القابلة للتتبع عن سنة ١٤٠٩ هـ:

مصروفات المخازن والتسليم	٢٠ ٠٠٠ ريال
استهلاك المخازن	٣٠ ٠٠٠
عمليات المخزون	

٤٠ ٠٠٠	مصرفو التسليم
١٨ ٠٠٠ ريال	المصرفوات العامة للمركز الرئيسي
٣٧ ٠٠٠	الإعلان
٢٨ ٠٠٠	رواتب المركز الرئيسي المشتركة
٨٣ ٠٠٠	مصرفوات المركز الرئيسي المشتركة الأخرى
١٧٣ ٠٠٠ ريال	إجمالي المصرفوات غير القابلة للتتبع
وتشتمل المعلومات الإضافية على الآتي:	

- (١) تستخدم $\frac{1}{6}$ مساحة المخزن للإدارة العامة بالمركز الرئيسي، ويضمن مصرفو استهلاك هذه المساحة في المصرفوات العامة للمركز الرئيسي الأخرى. وتتغير مصرفوات عمليات المخازن بتغير كمية البضاعة المباعة.
- (٢) يتأثر مصرفو التسليم بمسافة وعدد مرات تسليم البضاعة. وفيما يلي المسافات بين المخزن وكل متجر، وكذلك عدد مرات التسليم التي حدثت خلال سنة ١٤٠٩ هـ:

عدد مرات التسليم	المسافة بالميل	المتجر
١٤٠	١٣٠	عنيزة
٦٤	٢٠٠	بريدة
١٠٤	١٠٠	الرس

- (٣) تم إعداد وترتيب الإعلانات بمعرفة المركز الرئيسي، ووزعت في المناطق التي تقع فيها هذه التاجر.

المطلوب:

- أ - تحديد دخل كل متجر والذي سيكون موضوعاً لضريبة الدخل المفروضة من البلدية على دخل الشركة، وذلك في ضوء كل خطه من الخطتين التاليتين لتخصيص المصرفوات غير القابلة للتتبع:

الخطوة الأولى:

تخصيص كافة المصروفات غير القابلة للتبع على أساس حجم المبيعات.

الخطوة الثانية:

تخصيص رواتب المركز الرئيسي، والمصروفات العامة الأخرى بالتساوي على عمليات المخازن وكل متجر أولاً، ثم يتم تخصيص مصروفات علميات المخازن الناتجة من التخصيص الأول، ومصروفات استهلاك المخازن، ومصروف الإعلان على كل متجر على أساس حجم المبيعات ثانياً، ويتم أخيراً تخصيص مصروف التسليم على كل متجر على أساس مسافة التسليم وعدد مرات التسليم.

ب - أي الخطتان تنصح الإدارة بتطبيقها؟ إشرح.

المشكلة السادسة:

يتضمن الأستاذ العام «لشركة العربي» القيم التالية، وذلك عن العام المنتهي في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ:

٨٠٠٠٠٠٠ ريال	تكلفة البضاعة المباعة - العمليات المستمرة
٥٠٠٠٠	الخسائر المقدرة عن الاستغناء والتخلص من قطاع جدة، والتي سيتم الانتهاء منها في الربع الأول من سنة ١٤٠٧ هـ
٣٢٤٠٠٠	مصروف ضرائب الدخل (٦٠ × ٥٤٠٠٠٠ و)
١٠٠٠٠٠	مصروف القوائد
٨٠٠٠٠	دفع دين ناتج عن صدور حكم في قضية مرفوعة من شركة الأمل ضد الشركة منذ بداية سنة ١٤٠٤ هـ.
١٥٠٠٠٠	الخسائر الناتجة عن إشهار إفلاس وتصفية أعمال أحد عملاء الشركة الكبار.
١٢٠٠٠٠	الخسائر من عمليات قطاع جدة المتوقف فعلاً في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ (تاريخ القياس)
١٠٠٠٠٠٠٠	صافي مبيعات - العمليات المستمرة
٨٠٠٠٠٠	مصروفات العمليات - العمليات المستمرة

خسائر غير مؤمن عليها خاصة بقطاع تبوك نتيجة حدوث زلازل

١٦٠٠٠٠

يبلغ معدل ضرائب الدخل ٦٠٪، ولا توجد فروقاً دائمة أو زمنية بين الدخل المحاسبي قبل الضرائب والدخل الخاضع للضريبة، كما لا توجد إعفاءات ضريبية خاصة بضرية الاستثمار عن سنة ١٤٠٦ هـ. ولم تحدث زلازل في المنطقة الواقع بها قطاع تبوك منذ أكثر من ٥٠ عاماً.

المطلوب:

إعداد قائمة دخل لشركة العربي عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ، طبقاً للشروط الواردة في الرأي رقم ٣٠ لمجلس مبادئ المحاسبة المالية الأمريكي والخاص «بإعداد التقارير عن نتائج العمليات». مع تجاهل البيانات الخاصة بربحية السهم والملاحظات المرفقة بالقوائم المالية.

المشكلة السابعة:

تأسست «شركة المدينة - المساهمة» في الثاني في المحرم ١٤٠٤ هـ، بإصدار ٣ مليون سهم عادي في اكتاب عام، والقيمة الإسمية للسهم ريالاً واحداً وبلغ الناتج الصافي هذا الاكتتاب في ذلك التاريخ ٥,٧٥٠,٠٠٠ ريال بعد خصم تكاليف إصدار الأسهم. وقامت الشركة عقب ذلك مباشرة بتأسيس ثلاث شركات تابعة مملوكة بالكامل وهي «شركة الدمام» و«شركة الإحساء» في المملكة العربية السعودية و«شركة مصر» في جمهورية مصر العربية. وقد دفعت «شركة المدينة مبلغ ١٥٠٠٠٠٠ ريال نقداً إلى كل شركة من هذه الشركات مقابل الحصول على كافة الأسهم المصرح بها لكل منها وعددها ١٥٠٠٠٠٠ سهم، والقيمة الإسمية للسهم ريالاً واحداً، وفيما يلي ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة لشركة المدينة والشركات التابعة:

شركة المدينة والشركات التابعة
ورقة عمل لإعداد القوائم المالية الموحدة
عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٤ هـ
(الأرقام بالآلاف ريال)

شركة المدينة	شركة الدمام	شركة الإحساء	شركة مصر ^(١)	الاستعدادات والبيانات زيادة الموحدة (نقص)
قائمة الدخل				
الإيرادات:				
٥٠٠	٤٠٠	٣٠٠	٢٠٠	١٤٠٠
٤٠	٣٠	٢٠	١٠	(١٠٠) (ب)
٣٢				(٣٢) (أ)
٢٠				٢٠
٥٩٢	٤٣٠	٣٢٠	٢١٠	(١٣٢) (١٤٢٠)
التكاليف والمصروفات:				
٣٧٥	٣٢٠	٢١٠	١٣٠	(١٠) (ب)
٣٢	٢٤	١٦	٨	(٨٠) (ب)
١٣٣	٦٠	٤٠	٥٠	٢٨٣
٦	٩	٧		٢٢
١٥	١٢	٢٧	٩	(٦) (ب) ٥٧
٥٥٥	٤٢٢	٣٠٢	٢٠٤	(٩٦) (١٢٨٧)
٣٧	٨	١٨	٦	(٣٦) ٣٣
الميزانية العمومية				
الأصول				
٨٠				٨٠
٥٠٠	٦٠٠	٧٠٠	٨٠٠	(ب) ٢٥٩٠ (١٠)
٧٠٠	٨٠٠	٦٠٠	٥٠٠	٢٦٠٠
				٦
٨٠	٦٠٤	٥٠	(٧٠)	(٤٥٣٢) (أ)
الاستثمارات في أسهم رأس مال ٥٣٢٢				

الشركات التابعة					
٣٠٠٠	٦٠٠	٧٠٠	٩٠٠	٨٠٠	الأصول طويلة الأجل (صافي)
٢٢٠	٧٠	٥٠	٦٠	٤٠	الأصول غير الملموسة (صافي)
٨٤٩٦ (٤٥٣٦)	١٩٠٠	٢١٠٠	٢٣٠٠	٦٧٣٢	إجمالي الأصول
الإلتزامات وحقوق الملكية					
٢٢٩٦	٢٢٧	٤٣٢	٦٩٢	٩٤٥	الإلتزامات الجارية
٤١٧	١٦٧	١٥٠	١٠٠		قرض سندات ٦٪
٣٠٠٠ (أ) (٤٥٠٠)	١٥٠٠	١٥٠٠	١٥٠٠	٣٠٠٠	أسهم رأس المال، القيمة الإسمية للسهم ريالاً واحداً
٢٧٥٠				٢٧٥٠	علاوة الإصدار
٣٣ (٣٦)	٦	١٨	٨	٣٧	الأرباح المحتجزة
٨٤٩٦	٤٥٣٦	١٩٠٠	٢١٠٠	٢٣٠٠	إجمالي الإلتزامات وحقوق الملكية ٦٧٣٢

(*) تم إعادة قياس القيم على أساس الريال السعودي بدلاً من الجنيه المصري.

تفسير الاستبعادات:

أ - لاستبعاد الاستثمارات في الشركات التابعة وما يرتبط بها من حسابات حقوق الملكية بالشركات التابعة.

ب - لاستبعاد المبيعات المقابلة، وتكلفة البضاعة المبيعة المقابلة، والأرباح غير المحققة في المخزون، وتأجيل ضرائب الدخل التي تخص الأرباح غير المحققة.

وفياً يلي بعض المعلومات الأخرى:

- (١) تعتبر كل شركة من شركات الاندماج قطاعاً صناعياً مختلفاً.
- (٢) تعمل كل من شركة المدينة، والدمام، والإحساء في المنطقة الشرقية من المملكة العربية السعودية بينما تعمل شركة مصر في المنطقة الشمالية من جمهورية مصر العربية.

(٣) لم تعلن أو تدفع أي شركة من شركات المجموعة أي توزيعات خلال سنة ١٤٠٤ هـ.

(٤) تعد كل شركة من شركات المجموعة إقرارها الضريبي بصورة مستقلة على أساس معدل ضرائب الدخل الفعلي وقدره ٦٠٪.

(٥) تمثل الحسابات المدينة والدائنة المقابلة قروضاً أو سلفاً بين شركات المجموعة. (تم سداد الحسابات المدينة والدائنة الناتجة عن المبيعات المقابلة للبضاعة بالكامل في ٣٠/١٢/١٤٠٤).

(٦) هناك مبلغ ٥٠٠٠٠ ريال من مصروفات العمليات الخاصة بشركة المدينة تمثل مصروفات لا يمكن تتبعها، وتخصص لكل قطاع صناعي على أساس نسبة متوسط مبيعات كل قطاع في سنة ١٤٠٤ هـ للعملاء الخارجيين وأرصدة الأصول طويلة الأجل في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٤ هـ. وتمثل مصروفات عمليات شركة المدينة المتبقية مصروفات مشتركة عامة.

(٧) ترسل النقدية غير المطلوبة للعمليات الجارية لكل قطاع إلى شركة المدينة لاستغلالها في شراء استثمارات قصيرة الأجل.

المطلوب:

إعداد الآتي لشركة المدينة والشركات التابعة عن سنة ١٤٠٤ هـ. طبقاً للشروط الواردة في التقرير رقم ١٤ لمجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي والخاصة «بإعداد التقارير المالية لقطاعات تنظيم أعمال»:

أ - ورقة عمل لتحديد أي قطاع صناعي من قطاعات المجموعة يمثل قطاعاً ذو أهمية.

ب - الإفصاح عن المعلومات الخاصة بعمليات شركة المدينة والشركات التابعة حسب قطاعات الصناعة المختلفة. استخدم النموذج التالي:

شركة المدينة والشركات التابعة
معلومات عن عمليات الشركات حسب قطاعات الصناعة المختلفة
عن العام المنتهي في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٤ هـ
(الأرقام بالآلاف ريال)

قطاع الصناعة لشركة المدينة	قطاع الصناعة لشركة الدمام	قطاع الصناعة لشركة الإحساء	قطاع الصناعة لشركة مصر	البيانات الموحدة
				مبيعات إلى عملاء خارجيين
				مبيعات فيما بين القطاعات
				إجمالي الإيراد
				أرباح (أو خسائر) العمليات
				إيراد الفوائد مصروفات مشتركة عامة
				مصروف الفوائد الدخل قبل ضرائب الدخل
				الأصول القابلة للتحقق في ١٤٠٤/١٢/٣٠ هـ.
				أصول مشتركة
				إجمالي الأصول في ١٤٠٤/١٢/٣٠ هـ

جـ- الإفصاح عن المعلومات الخاصة بعمليات شركة المدينة والشركات التابعة حسب المناطق الجغرافية المختلفة. استخدم النموذج التالي:

شركة المدينة والشركات التابعة

معلومات عن عمليات الشركات حسب المناطق الجغرافية المختلفة
عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٤ هـ (الأرقام بالآلاف ريال)

البيانات الموحدة	الاستبعاد	المنطقة الشمالية بجمهورية مصر العربية	المنطقة الشرقية بالمملكة العربية السعودية	
				مبيعات إلى عملاء خارجيين
				تحويلات بين المناطق الجغرافية
				إجمالي الإيراد
				أرباح (أو خسائر) العمليات
				إيراد الفوائد
				مصرفات عامة
				مصرفات الفوائد
				الدخل قبل ضرائب الدخل
				الأصول القابلة للتحقق في
				١٤٠٤/١٢/٣٠ هـ.
				أصول عامة
				إجمالي الأصول في
				١٤٠٤/١٢/٣٠ هـ.

يجب توضيح كافة العمليات الحسابية، وعدم إعداد الملاحظات الخاصة بالإفصاح عن المبيعات المصدرة، والعملاء الرئيسيين، والاستهلاك والاستنفاد أو الإضافات إلى الأصول طويلة الأجل.

الفصل السابع عشر

البيع بالتقسيط وبضاعة الأمانة

INSTALLMENT SALES, CONSIGNMENTS

البيع بالتقسيط : INSTALLMENT SALES

بالرغم من أن طريقة البيع بالتقسيط انتشرت في بداية الأمر في مجال العقارات والسلع المعمرة مرتفعة الثمن، إلا أنها انتشرت الآن في كل المجالات الاقتصادية تقريباً. ففي الولايات المتحدة على سبيل المثال تباع العقارات السكنية على أقساط تدفع شهرياً لفترة تتراوح ما بين ٢٥ إلى ٣٠ سنة. وتستخدم طريقة البيع بالتقسيط أيضاً بواسطة الشركات والمنشآت التجارية التي تبيع الأثاث والسيارات والأجهزة المنزلية الكهربائية والمعدات الزراعية. وفي مثل هذه المنتجات تدفع الأقساط شهرياً على مدى فترة تتراوح ما بين ٦ أشهر إلى ٣٦ شهراً.

هذا وقد أصبح البيع بالتقسيط من أهم الأساليب التي تلجأ إليها معظم نظميات الأعمال التي تستهدف تحقيق أكبر قدر ممكن من العمليات. ومن الأمثلة الشائعة في هذا الصدد صناعة السيارات، فهذه الصناعة ما كانت لتبلغ حجمها الحالي دون الاعتماد على طريقة البيع بالتقسيط. فقد لعبت اقتصاديات الحجم دوراً كبيراً في نمو وكفاءة هذه الصناعة. فالإنتاج الكبير أدى إلى وفورات اقتصادية سواء في مجال الإنتاج أو التوزيع. وبالرغم من أن خسائر الائتمان (البيع بالأجل) تزايد في حالة البيع بالتقسيط، إلا أن هذه الخسائر يعوضها التوسع في حجم المبيعات.

وعند البيع بالتقسيط يواجه المحاسبون بعض المشكلات الصعبة. ومن أهم

هذه المشكلات المقابلة بين التكاليف والإيراد. ومن التساؤلات المطروحة في هذا الصدد: هل يعترف بالربح الإجمالي الناتج من عملية بيع بالتقسيط في الفترة المحاسبية التي تمت فيها عملية البيع؟ أم يوزع الربح الإجمالي على مدى الفترة الزمنية لعقد البيع؟ وما هو الأسلوب الواجب اتباعه في معالجة التكاليف التي تحدث في الفترات التالية لعملية البيع؟ ثم ما هي الإجراءات المحاسبية الواجبة في حالات إفسار العميل وتخلفه عن السداد، وفي حالة رغبته في استبدال السلعة المباعة، وأخيراً في حالة استعادة السلعة من العميل وإلغاء عقد البيع؟.

وبالرغم من القضايا المحاسبية التي نشأت عن البيع بالتقسيط، إلا أنه يمكننا القول أن هذه الطريقة سوف تظل إحدى المظاهر الأساسية في الاقتصاد المعاصر. ولذلك، يجب على المحاسبين تمحيص هذه القضايا وتبني أكثر الأساليب فعالية بما يمكن من قياس نتيجة عمليات البيع بالتقسيط والرقابة عليها والتقرير عنها. والجدير بالذكر، أن البيع بالتقسيط يعتبر أحد المشكلات النظرية العديدة التي تواجه المحاسبين وهم بصدد بناء إطار نظري متكامل ومتسق للمبادئ المحاسبية.

خصائص البيع بالتقسيط: Characteristics of Installments Sales

يترتب على عملية البيع بالتقسيط سلسلة من المدفوعات على مدى شهور أو عدة سنوات. وعند التعاقد على شراء سلعة أو أداء خدمة بالتقسيط يستلزم الأمر دفع مبلغ مقدماً Down Payment. ولأن البائع عليه أن ينتظر فترة من الزمن حتى يتمكن من تحصيل سعر البيع، فهو لذلك يحمل الرصيد غير المدفوع بأعباء فوائد. وكما أشرنا آنفاً، تزايد مخاطر عدم التحصيل بدرجة كبيرة عن البيع بالتقسيط. فالعملاء الذين يشترون بالتقسيط تكون حالتهم المالية أضعف من أولئك الذين يشترون من خلال حسابات جارية، فضلاً عن ذلك، قد يتغير المركز الائتماني للعملاء وتنخفض قدرتهم على الدفع بدرجة ملحوظة خلال فترة سريان عقد البيع بالتقسيط. وحتى يتجنب البائعين بالتقسيط مخاطر عدم تحصيل المستحق لهم، فقد اختاروا نوعاً من العقود يطلق عليه عقد كفالة أو ضمان Security Agreement تمكنهم شروطه من استعادة الشيء المباع إذا توقف المشتري عن سداد الأقساط المستحقة عليه.

وعموماً تتباين حقوق البائعين فيما يتعلق بحماية مصالحهم المضمونة (الرصيد غير المحصل من عقد البيع) واسترداد الأصل المبيع. ويرجع هذا التباين لأسباب عديدة منها نوع الصناعة أو المجال التجاري، والشروط التي ينطوي عليها عقد البيع، ثم الشروط أو القواعد القانونية التي تحتم عليه إعادة حيالة الأصل المبيع. ومن الطبيعي أنه في حالة التنظيمات التي تؤدي خدمات بالتقسيط، فإن عملية استرداد الأصل كضمان للتوقف عن الدفع تعتبر مسألة غير منطقية. وفي بعض أنواع السلع، قد يكون حق البائع في استرداد الأصل هو مجرد تهديد للمشتري أكثر منه ضماناً ضد الخسائر. فضلاً عن ذلك، قد يتلف الأصل المبيع، أو يكون قد استهلك للدرجة التي تصبح فيه قيمته أقل من الرصيد المستحق على العميل. ومن القواعد الأساسية التي تلجأ إليها الشركات والمنشآت لتخفيض خسائر التوقف عن سداد الأقساط اشتراط دفع مبلغ مقدماً يكفي لتغطية خسائر انخفاض قيمة الأصل الناتجة عن تقادمه تكنولوجياً. والقاعدة المنطقية في هذا الصدد، أن لا تقل المدفوعات النقدية المقدمة التي يسدها المشتري عن الانخفاض المتوقع في قيمة الأصل المبيع. فعلى سبيل المثال، إذا اشترى أحد الأفراد سيارة مستعملة بالتقسيط، ثم اكتشف بعد مرور سنة أن قيمتها الجارية في السوق أقل من الرصيد المستحق عليه، فعندئذ سوف ينخفض لديه الحافز على الاستمرار في دفع الأقساط.

غالباً ما تكون ضغوط المنافسة وظروف السوق سبباً في إحجام تنظيمات الأعمال عن وضع شروط أو معايير صارمة للائتمان. علاوة على ذلك، قد تكون عملية استعادة الحيالة مسألة صعبة ومكلفة. فقد يستلزم الأمر إصلاح السلع التي يتم استردادها من العملاء وتجديدها حتى يمكن إعادة بيعها مرة أخرى، بل قد تكون عملية إعادة بيع السلعة المستعملة أمر صعب، ولهذا الأسباب من المحتمل أن يكون مصروف الديون المشكوك في تحصيلها في طريقة البيع بالتقسيط أكبر منها في طريقة البيع بالائتمان العادي.

ومن المشكلات الأخرى التي ترتبط بعملية البيع بالتقسيط زيادة مصروفات التحصيل، وبصفة خاصة إذا امتدت فترات التحصيل لمدة طويلة، وتزداد كذلك المصروفات المحاسبية، وسوف يلاحظ أن القدر الأكبر من رأس المال العامل يرتبط

بحساب عملاء البيع بالتقسيط. ونتيجة هذه المشكلات تضطر بعض منشآت البيع بالتجزئة إلى بيع حسابات عملاء البيع بالتقسيط إلى شركات تمويل متخصصة في منح الائتمان وأنشطة التحصيل.

الاعتراف بالربح الإجمالي على المبيعات بالتقسيط :

Realization of Gross Profit on Installment Sales:

تعتبر عملية تحديد الدخل الصافي على المبيعات بالتقسيط مسألة معقدة، ويرجع السبب في ذلك إلى صعوبة التعرف على الإيراد وما يرتبط به من تكاليف ومصروفات في الفترة المحاسبية التي تمت فيها عملية البيع. فهناك قدر كبير من المصروفات قد يحدث في الفترات المحاسبية التالية، منها على سبيل المثال: مصروفات التحصيل، والمحاسبة، وإصلاح الأصل، ومصروفات استرداده من العميل في حالة توقفه عن الدفع. وفي بعض الحالات، قد تكون مخاطر توقف العملاء عن السداد مرتفعة بدرجة كبيرة مما يشكك في إمكانية الاعتراف بالإيراد أو الربح وقت البيع.

وبناء على ما سبق، نجد أن الهدف الأول هو وجوب المقابلة المعقولة بين التكاليف والإيراد. ونظراً لتباين الظروف في مجتمع الأعمال يستخدم المحاسبون ثلاثة مداخل للاعتراف بالربح الإجمالي على المبيعات بالتقسيط وهي :

١ - أساس الاستحقاق المحاسبي.

٢ - أسلوب استرداد التكلفة.

٣ - ثم أسلوب التقسيط المحاسبي. وتتناول كل من هذه المداخل بإيجاز كما يلي :

أساس الاستحقاق المحاسبي Accrual Basis of Accounting حتى يمكن الاعتراف بكل الربح الإجمالي عن المبيعات بالتقسيط في الفترة التي تم فيها البيع، يفترض أن عملية البيع تتوفر فيها خصائص المبيعات الآجلة العادية، سواء من ناحية تسليم البضاعة إلى العملاء، أو تحميل حساباتهم بمبالغ محددة. وعندئذ تعتبر الزيادة في حسابات هؤلاء العملاء عن تكلفة البضاعة المباعة بمثابة ربح إجمالي محقق وفقاً للمعنى التقليدي لهذا المصطلح. وفي مثل هذه الحالة تسجل عملية البيع بجعل حساب عملاء عقود البيع بالتقسيط مدينياً وحساب المبيعات بالتقسيط دائئاً. وفي

حالة استخدام نظام المخزون المستمر، يستلزم الأمر إجراء قيد آخر، لتحويل تكلفة البضاعة المباعة من حساب المخزون إلى حساب تكلفة البضاعة المباعة بالتقسيط. وفي مثل هذه الحالة لا يؤخذ في الاعتبار احتفاظ البائع بحق الملكية، لأن البائع في الظروف العادية ينقل هذا الحق إلى المشتري بمجرد تحصيل القيمة المستحقة بالكامل، ويفترض ضمناً عند الاعتراف بالربح الإجمالي وقت البيع أن تتحقق معظم المصروفات المتعلقة بالبيع خلال نفس الفترة المحاسبية.

وتتضمن المصروفات المتعلقة بعملية البيع مصروفات التحصيل ومصروفات الديون المشكوك في تحصيلها. ويستلزم الاعتراف بهذه المصروفات في الفترة التي يتم فيها البيع تقدير مدى وفاء العملاء بالتزاماتهم خلال فترة عقد التقسيط. وقد تكون هذه التقديرات من الصعوبة بمكان إذا قورنت بتقدير الديون المشكوك في تحصيلها عن المبيعات الآجلة العادية. ومع ذلك، ففي معظم الحالات يمكن تقدير هذه المصروفات بدرجة معقولة إذا روعيت الدقة والعناية في التحليل مع الاعتماد على الخبرة السائدة في المجال التجاري. وعند تسجيل مثل هذا المصروف يجري قيد يجعل فيه حساب المصروفات مدينًا، وحسابات تقويم الأصول دائنة، مثل حساب مخصص الديون المشكوك في تحصيلها عن عقود البيع بالتقسيط، وحساب مخصص تكاليف التحصيل. ويحمل هذين الحسابين في الفترات التالية بخسائر الديون المعدومة وتكاليف التحصيل الفعلية.

٢ - أسلوب استرداد التكلفة Cost Recovery Method. في بعض الحالات، قد تكون الفترة التي يغطيها عقد البيع بالتقسيط فترة طويلة، علاوة على ذلك، قد تكون شروط البيع غير محددة بطريقة قاطعة، أو تكون هناك صعوبات تحول دون إمكانية التنبؤ بالمركز المالي للعمل. وتعني مثل هذه الظروف صعوبة إيجاد أساس منطقي يمكن الاعتماد عليه في تقدير المبالغ المتوقعة تحصيلها. وفي مثل هذه الحالات يمكن استخدام أسلوب استرداد التكلفة أو أسلوب التقسيط المحاسبي في المحاسبة عن المبيعات التي تتم بالتقسيط وإذا استخدمنا أسلوب استرداد التكلفة، لا يعترف بالأرباح إلا بعد استرداد كل تكاليف البضاعة المباعة. وأي مبالغ يتم تحصيلها من العملاء بعد استرداد كل التكاليف تسجل كإيرادات، ويعترف فقط بتكاليف لتحصيل الجارية كمصروفات. ولأنه من النادر استخدام أسلوب استرداد التكلفة

في الممارسة العملية، فسوف لا نتناوله بمزيد من الشرح في هذا الفصل.

٣ - المحاسبة وفقاً لأسلوب التقسيط (Installment Method of Accounting): في ظل هذا المدخل الثالث لقياس صافي الدخل من المبيعات بالتقسيط، يتم الاعتراف بالربح الإجمالي على ضوء الأقساط التي يتم تحصيلها على مدى فترة عقد البيع بالتقسيط. ويعني ذلك، أنه في ظل هذا المدخل يتحول الاهتمام من حجم الزيادة التي طرأت على حساب العملاء إلى مقدار المبالغ المحصلة من هؤلاء العملاء، ويعني آخر أنه تم استبدال أساس الاستحقاق المحاسبي Accrual Basis بأساس آخر، هو الأساس النقدي المعدل Modified Cash Basis ويطلق على الأساس الأخير أسلوب التقسيط المحاسبي. ونتناول هذا الأسلوب بمزيد من التفصيل في الجزء التالي.

المحاسبة وفقاً لأسلوب التقسيط : Installment Method of Accounting

يفترض في ظل هذا الأسلوب أن كل مبلغ يحصل من عملاء البيع بالتقسيط ينطوي على استرداد جزء من التكلفة والاعتراف بربح إجمالي. ويتحدد قيمة كل عنصر من هذين العنصرين بنسبة تمثيلها في سعر البيع.

فعل سبيل المثال، نفترض أن شركة القصيم للمعدات الزراعية باعت آلة للري بمبلغ ١٠٠٠٠ ريال، وكانت تكلفتها ٧٠٠٠ ريال. وعندئذ يمكن اعتبار الزيادة في سعر البيع عن التكلفة وقدرها ٣٠٠٠ ريال بمثابة ربح إجمالي مؤجل De-Ferred Gross Profit. ولأن التكلفة والربح الإجمالي يمثلان ٧٠٪ و ٣٠٪ من سعر البيع على التوالي، فعندئذ يمكن استخدام هذه النسبة كمعدل لتقسيم كل مبلغ يحصل من هذا العقد بين التكلفة المستردة والربح الإجمالي المعترف به. فإذا تم تحصيل مبلغ ١٠٠٠ ريال كدفعة مقدماً، يتم الاعتراف بمبلغ ٣٠٠ ريال من الربح الإجمالي المؤجل خلال الفترة المحاسبية الجارية. وفي نهاية كل فترة محاسبية سوف نجد أن حساب الربح الإجمالي المؤجل يعادل ٣٠٪ من رصيد حساب العميل الذي ما زال تحت التحصيل. وفي كل فترة محاسبية سوف يكون حساب الربح الإجمالي المحقق معادلاً لنسبة ٣٠٪ من المتحصلات التي تمت خلال الفترة. ومن الملاحظ في هذا المثال أننا تجاهلنا الفوائد والأعباء الأخرى وهو الأمر الذي ستناوله

في جزء لاحق من هذا الفصل .

وبعد ذلك صدر الرأي المحاسبي رقم (١٠) الذي نص صراحة على استبعاد المحاسبة وفقاً لأسلوب التقسيط من إطار المبادئ المحاسبية المتعارف عليها . وقد أكد هذا الرأي على المفهوم العام بأن الدخل يتحقق عند نقطة البيع ، إذا لم تكن هناك ظروفاً تجعل عملية تحصيل ثمن المبيعات أمراً غير مؤكداً . وقد عبر الرأي المحاسبي رقم (١٠) عن هذا الاتجاه كما يلي^(١) :

«يجب بصفة عامة المحاسبة عن الإيرادات في الوقت الذي تمت فيه عملية البيع ، على أن يؤخذ في الاعتبار أي مبالغ مشكوك في تحصيلها . وطبقاً لذلك . . . في حالة غياب الظروف المشار إليها آنفاً ، فإن استخدام أسلوب التقسيط في الاعتراف بالإيراد يعتبر غير مقبول» .

والظروف التي يمكن أن تسمح باستخدام أسلوب التقسيط في المحاسبة هي :

- ١ - أن يكون التحصيل من عملاء البيع بالتقسيط غير مؤكد بدرجة معقولة .
 - ٢ - أن يمتد التحصيل من العملاء لفترة طويلة .
 - ٣ - عدم وجود أساس معقول يسمح بتقدير المبالغ المتوقع تحصيلها . وفي مثل هذه الظروف يمكن استخدام أسلوب التقسيط أو أسلوب استرداد التكلفة .
- ونظراً لأن أسلوب التقسيط في المحاسبة ما زال مستخدماً في بعض الحالات ، ولأنه يستخدم على نطاق واسع للأغراض الضريبية ، فإننا سوف نتناوله بالشرح في الجزء التالي وذلك بتطبيقه على بيع الأراضي ثم في منشآت البيع بالتجزئة .

بيع قطعة أرض بالتقسيط :

Single Sale of Land on the Installment Plan:

إذا كان مالك الأرض يرغب بيعها بقيمة مرتفعة فهو غالباً يلجأ إلى بيعها بالتقسيط ، وعندئذ توزع مكاسبه على مدى عدة سنوات مما يحقق له ميزة في

(١) APB Opinion (Nº 10, "Omnibus Opinion - 1966", AICPA (New York: 1966), P 149.

الضريبة على الدخل. وفي الولايات المتحدة الأمريكية يميز القانون استخدام أسلوب التقييط في المحاسبة عن العمليات التي يتم تحصيل قيمتها على شكل أقساط على مدى سنتين أو أكثر.

ويعتبر المحاسبة وفقاً لأسلوب التقييط من الأساليب المحاسبية المقبولة لأغراض تحديد الدخل الخاضع للضريبة، لأنه يسمح بتأجيل الاعتراف بضريبة الدخل على المبيعات بالتقييط حتى يتم تحصيل الأقساط فعلاً. وبالرغم من أن هذا الأسلوب يحقق مزايا ضريبية، إلا أنه لم يلق الدعم النظري في الدراسات المحاسبية. فقد جاء في إحدى الدراسات المحاسبية التي صدرت عن جمعية المحاسبة الأمريكية American Accounting Association ما يلي^(١):

ولا يوجد هناك سبب محاسبي معقول يبرر استخدام أسلوب التقييط عند إعداد القوائم المالية في حالة العمليات التي تمت بالكامل والتي فيها يتم التحصيل بعد فترة من الزمن، والتي يفترض فيها أن احتمالات تحققها قد قومت بطريقة ملائمة. وترى الجمعية، أن الدخل المتولد من هذه العمليات يجب الاعتراف به في القوائم المالية.

وقد جاء بالبحث المحاسبي رقم (٣) أنه يجب الاعتراف بالإيراد في الفترة المحاسبية التي ينجز فيها النشاط الاقتصادي الرئيسي الضروري لإنتاج وتوزيع المنتجات وقد رفض هذا البحث استخدام المحاسبة وفقاً لأسلوب التقييط وفقاً لما يلي^(٢):

«ليس من الضروري أن نكون هناك صعوبة تحول دون التنبؤ بإمكانية تحصيل المبالغ المستحقة طرف العملاء بسبب جدولتها في شكل أقساط تدفع دورياً. والقول بتأجيل الاعتراف بالإيراد حتى يمكن قياسها عن طريق ما يحصل نقداً يتعارض مع مفهوم الاستحقاق المحاسبي. وإذا كان هناك عدم تأكيد حول

(١) Accounting And Reporting Standards For Corporate Financial Statements And Preceding Statements And Supplements, AAA (Sarasta. 1957), P: 33

(٢) Robert T Sprouse And Maurice Moonitz, Accounting Research Study N° 3, -A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises, -AICPA (New York. 1962),

المبالغ المتوقعة تحصيلها فمن الواجب تقدير المبالغ المشكوك في تحصيلها والإفصاح عنها بصفة مستقلة بدلاً من تأجيل الاعتراف بالإيراد».

فإذا افترضنا أنه في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٥ هـ باعت شركة النعيم الزراعية قطعة أرض بمبلغ ١٠٠٠٠٠ ريال، وكانت تكلفتها ٥٢٠٠٠ ريال. وقد تحملت الشركة عمولة ومصاريف أخرى قدرها ٨٠٠٠ ريال. ولأن شركة النعيم لا تتاجر في العقارات فقد اعتبرت هذه المصاريف كتكلفة إضافية للأرض بدلاً من معالجتها كمصروفات خاصة بالفترة التي تم فيها البيع. وطبقاً لذلك يكون المكسب من بيع هذه الأرض مبلغ ٤٠٠٠٠ ريال (١٠٠٠٠٠ ريال - ٥٢٠٠٠ - ٨٠٠٠ = ٤٠٠٠٠ ريال). وطبقاً لذلك فإن أي مبلغ يحصل من ثمن البيع يتكون من ٦٠٪ تكلفة مستردة، و٤٠٪ مكسب محقق.

فإذا افترضنا أن المشتري دفع ٢٥٠٠٠ ريال مقدّم، ووقع سندات إذنية قابلة للدفع كل ستة أشهر على مدى خمس سنوات، وقيمة كل سند ٧٥٠٠ ريال مضافاً إليه فوائد بمعدل ١٠٪ سنوياً على رصيد السندات المتبقية.

ونعرض في الصفحة التالية قيود اليومية المتعلقة ببيع الأرض في ١٤٠٥/١٢/٣٠، والمتحصلات التي تمت في سنة ١٤٠٦. وتحقيق جزء من المكاسب المؤجلة سنة ١٤٠٥، ١٤٠٦. ولأن النشاط الرئيسي للشركة ليس الإنجاز في العقارات فلا داعي لاستخدام حساب مبيعات بالتقسيط وقد تم تسجيل المكاسب المؤجلة في تاريخ البيع. هذا وسوف نكرر قيود سنة ١٤٠٦ هـ في السنوات الأربع التالية بافتراض أن المشتري سيقوم بالوفاء بالتزاماته حسب شروط عقد البيع.

ومن الملاحظ أن هذا المثال يفصح عن الفرق في المعالجة المحاسبية فيما يتعلق بتوقيت الاعتراف بالمكاسب في كل من طريقة البيع العادي وطريقة البيع بالتقسيط. فإذا كانت شركة النعيم سجلت العملية كمبيعات عادية، فعندئذ كانت ستعترف بكل المكاسب في سنة ١٤٠٥ وقدرها ٤٠٠٠٠ ريال، ولكن عندما استخدمت أسلوب التقسيط في المحاسبة اعترفت بمبلغ ١٠٠٠٠ ريال فقط في سنة ١٤٠٥، و٦٠٠٠ ريال في كل سنة من السنوات الخمس التالية

(١٥ ٠٠٠ ريال $\times \frac{40}{100}$). والجدير بالذكر أنه إذا كانت عملية البيع أسفرت عن خسائر، فإنه من اللازم الاعتراف بكل الخسائر في سنة البيع.
وبناء على ذلك نعرض قيود اليومية في شركة النعيم في سنتي ١٤٠٥ و ١٤٠٦ بافتراض أن السنة المالية تنتهي في ١٢/٣٠ من كل عام.

شركة النعيم الزراعية

قيود اليومية لتسجيل بيع قطعة أرض بالتقسيط

عن سنتي ١٤٠٥ و ١٤٠٦ هـ

١٧ ٠٠٠ النقدية (الصافي بعد سداد العمولة ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ ومصرفات البيع)

٧٥ ٠٠٠ أوراق القبض

٥٢ ٠٠٠ الأراضي

٤٠ ٠٠٠ المكاسب المؤجلة من بيع أرض بالتقسيط

إثبات بيع قطعة أرض بالتقسيط، وتستحق أوراق القبض بواقع ٧٥٠٠ ريال كل ستة أشهر، بالإضافة إلى ١٠٪ فوائد سنوية على رصيد الأوراق التي لم تستحق بعد. وقد تم خصم العمولة ومصرفات البيع عند تحديد صافي النقدية والمكاسب المؤجلة.

١٠ ٠٠٠ المكاسب المؤجلة من بيع الأرض بالتقسيط ٣٠ من ذي الحجة

١٠ ٠٠٠ المكاسب المحققة من بيع الأرض بالتقسيط

إثبات المكاسب المحققة بواقع ٤٠٪ من النقدية المحصلة مقدماً في سنة ١٤٠٥ (٢٥ ٠٠٠ ريال $\times \frac{40}{100}$ = ١٠ ٠٠٠ ريال)

١١ ٢٥٠ النقدية ٣٠ من جمادي الثانية ١٤٠٦

٣ ٧٥٠ إيرادات الفوائد

٧ ٥٠٠ أوراق القبض

إثبات تحصيل ورقة القبض المستحقة في ١٤٠٦/١/٣٠ بقيمة القسط نصف السنوي (٧٥٠٠ ريال) بالإضافة إلى الفوائد عن ستة أشهر (٧٥ ٠٠٠ ريال $\times \frac{10}{100} \times \frac{7}{12}$ = ٣ ٧٥٠ ريال)

النقدية

١٠ ٨٧٥

إيراد الفوائد ٣ ٣٧٥

أوراق القبض ٧ ٥٠٠

إثبات تحصيل ورقة القبض المستحقة في ١٤٠٦/١٢/٣٠ بقيمة
 القسط نصف السنوي (٧٥٠٠ ريال) بالإضافة إلى الفوائد عن ستة
 شهور على الرصيد المستحق
 (٧٥ ٠٠٠ ريال - ٧ ٥٠٠ ريال) $\times 10\% = ٣ ٣٧٥$ (ريال)

٦ ٠٠٠ المكاسب المؤجلة من بيع الأرض بالتقسيط ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ
 ٦ ٠٠٠ المكاسب المحققة من بيع الأرض بالتقسيط
 إثبات المكاسب المحققة من بيع الأرض بالتقسيط محسوبة بمعدل
 ٤٠٪ من قيمة أوراق القبض المحصلة خلال سنة ١٤٠٦
 (١٥ ٠٠٠ ريال $\times 40\% = ٦ ٠٠٠$ ريال).

بيع البضاعة بالتقسيط: Installment Sales of Merchandise:

تناولنا في المثال السابق عملية بيع قطعة أرض كعملية وحيدة تمت بمعرفة شركة لا تتاجر في العقارات. أما في هذا الجزء سوف نعرض عمليات بيع البضاعة بالتقسيط بمعرفة منشآت التجزئة حيث يكون حجم العمليات كبيراً، ونفترض أن هذه المنشآت تستخدم أسلوب التقسيط في المحاسبة بسبب عدم القدرة على تقدير المتحصلات المتوقعة من عملاء البيع بالتقسيط بطريقة معقولة.

وفي بداية الأمر، يجب التمييز بين المبيعات التي تتم بالتقسيط والمبيعات العادية. وعادة ما تمسك السجلات المحاسبية لعملاء التقسيط طبقاً لكل عقد بدلاً من كل عميل، فإذا تعددت مشتريات أحد العملاء، فمن الملائم المحاسبة عن كل عقد بصفة مستقلة. ومع ذلك، ليس من الضروري حساب معدل الربح الإجمالي لكل عملية بيع أو تطبيق معدل ربحية مختلف على متحصلات كل عقد. فقد جرت العادة على استخدام معدل متوسط للربح الإجمالي على كل المبيعات التي تتم بالتقسيط خلال العام، ويطبق نفس المعدل على كل المتحصلات النقدية التي تتم في نفس العام من عقود البيع بالتقسيط.

مثال توضيحي للمحاسبة عن بيع البضاعة بالتقسيط:

Illustration of Accounting for Installment Sales of Merchandise:

نفترض أن شركة الناصر تقوم ببيع البضاعة بالتقسيط، بجانب أنها تبيع جزء من البضاعة نقداً أو بالأجل لمدة ثلاثون يوماً، وتسجل الشركة عملياتها باستخدام نظام المخزون المستمر. وبالنسبة لعمليات البيع بالتقسيط، يجعل حساب العميل مدبناً بإجمالي سعر البيع، متضمناً الفوائد وأي أعباء أخرى، ويجعل دائناً بالمبلغ الذي يدفعه العميل مقدماً. وطبقاً لذلك يظهر في حساب العميل الذي يشترى بموجب عقد تقسيط كل المعلومات المتعلقة بالعميلة. ويعترف بخسائر الديون المعدومة في الوقت الذي تتأكد فيه الشركة بعدم إمكانية التحصيل فعلاً. وعلى ضوء ذلك نفترض أنه في غرة محرم سنة ١٤٠٥ كانت أرصدة الحسابات بدفتر أستاذ شركة الناصر على النحو التالي:

ريال

٢٠٠٠٠ مدين	عملاء البيع بالتقسيط - سنة ١٤٠٣
٨٥٠٠٠ مدين	عملاء البيع بالتقسيط - سنة ١٤٠٤
١٧٥٠٠ دائن	فوائد وأعباء مؤجلة عن المبيعات بالتقسيط
٤٥٠٠ دائن	الأرباح الإجمالية المؤجلة - عن المبيعات بالتقسيط سنة ١٤٠٣
١٩٤٦٠ دائن	الأرباح الإجمالية المؤجلة - عن المبيعات بالتقسيط سنة ١٤٠٤

هذا وقد كان معدل الربح على المبيعات بالتقسيط (متضمناً الفوائد والأعباء الأخرى) ٢٥٪ بالنسبة لمبيعات سنة ١٤٠٣، و ٢٨٪ بالنسبة لمبيعات سنة ١٤٠٤. وخلال سنة ١٤٠٥ تمت العمليات التالية:

- (١) يتضمن الجدول التالي بيانات عن المبيعات التي تمت بالتقسيط سنة ١٤٠٥، وبيانات عن تكلفة هذه المبيعات والأرباح الإجمالية المؤجلة المتعلقة بها.

ريال

٢٠٠٠٠٠	المبيعات بالتقسيط وتكلفتها عن سنة ١٤٠٥
٣٠٠٠ (ريال)	المبيعات بالتقسيط (مستبعد منها الفوائد والأعباء الأخرى وقدرها
١٣٨٠٠٠	تكلفة البضاعة المباعة بالتقسيط

الأرباح الإجمالية المؤجلة - عن مبيعات سنة ١٤٠٥ (٢٠٠ ٠٠٠ -

٦٢ ٠٠٠

(١٣٨ ٠٠٠

معدل الربح الإجمالي على المبيعات بالتقسيط

٪٣١

(٦٢ ٠٠٠ ريال ÷ ٢٠٠ ٠٠٠ ريال)

(٢) ونعرض في الجدول التالي بيان عن المبالغ التي تم تحصيلها من عملاء عقود البيع بالتقسيط خلال سنة ١٤٠٥ .

المتحصلات النقدية خلال سنة ١٤٠٥

من عملاء البيع بالتقسيط

سعر البيع	الفوائد والأعباء	جملة المحصل نقداً
ريال	ريال	ريال
٨٠ ٠٠٠	١٠ ٠٠٠	٩٠ ٠٠٠
٤٤ ٥٠٠	١٢ ٥٠٠	٥٧ ٠٠٠
١٧ ٠٠٠	١ ٨٥٠	١٨ ٨٥٠
١٤١ ٥٠٠	٢٤ ٣٥٠	١٦٥ ٨٥٠
الإجمالي		

(٣) هناك بعض العملاء الذين سبق أن اشترؤا بعقود تقسيط سنة ١٤٠٣ لم يتمكنوا من سداد الرصيد المستحق عليهم وقدره ١ ١٥٠ ريال . ويتكون هذا المبلغ من ١٠٠٠ ريال سعر البيع، و ١٥٠ ريال فوائد وأعباء أخرى . ويتضمن سعر البيع أرباح إجمالية مؤجلة قدرها ٢٥٠ ريال (١٠٠٠ ريال × ٢٥٪ = ٢٥٠ ريال) . علماً بأن القيمة العادلة الجارية (الصافية القابلة للتحقق) للبضاعة المستردة من هؤلاء العملاء تقدر بمبلغ ٦٥٠ ريال . وعلى ضوء المعلومات والبيانات السابقة نعرض فيما يلي قيود اليومية التي تسجلها شركة الناصر عن عمليات البيع بالتقسيط سنة ١٤٠٥ .

أولاً - قيود اليومية عن عمليات سنة ١٤٠٥ :

قيود اليومية

لتسجيل عمليات البيع بالتقسيط

عملاء البيع بالتقسيط - سنة ١٤٠٥	٢٣٠ ٠٠٠
تكلفة البضاعة المباعة بالتقسيط	١٣٨ ٠٠٠
المبيعات بالتقسيط	٢٠٠ ٠٠٠
الفوائد والأعباء المؤجلة عن المبيعات بالتقسيط	٣٠ ٠٠٠
المخزون	١٣٨ ٠٠٠
إثبات المبيعات وتكلفة المبيعات التي تمت بالتقسيط	
خلال سنة ١٤٠٥ هـ.	

النقدية ١٦٥ ٨٥٠

عملاء البيع بالتقسيط سنة ١٤٠٥	٩٠ ٠٠٠
عملاء البيع بالتقسيط سنة ١٤٠٤	٥٧ ٠٠٠
عملاء البيع بالتقسيط سنة ١٤٠٣	١٨ ٨٥٠
إثبات المتحصلات التي تمت خلال سنة ١٤٠٥ من عملاء عقود البيع بالتقسيط	

المخزون (السلع المستردة) ٦٥٠

الأرباح الإجمالية المؤجلة - عن المبيعات بالتقسيط سنة ١٤٠٣ ٢٥٠

الفوائد والأعباء المؤجلة عن المبيعات بالتقسيط ١٥٠

مصرف عقود التقسيط المشكوك في تحصيلها ١٠٠

عملاء البيع بالتقسيط - سنة ١٤٠٣ ١ ١٥٠

إثبات توقف أحد العملاء الذين سبق أن اشترؤا بالتقسيط سنة ١٤٠٣

واسترداد السلع منهم .

ثانياً - قيود التسوية الواجب إجراؤها في نهاية سنة ١٤٠٥ :

نعرض فيما يلي قيود التسوية التي تجرئها شركة الناصر في نهاية سنة ١٤٠٥ هـ.

المبيعات بالتقسيط	٢٠٠ ٠٠٠
تكلفة البضاعة المباعة بالتقسيط	١٣٨ ٠٠٠
الأرباح الإجمالية المؤجلة -	٦٢ ٠٠٠
عن المبيعات بالتقسيط سنة ١٤٠٥	
إثبات الأرباح الإجمالية المؤجلة عن مبيعات سنة ١٤٠٥.	
الأرباح الإجمالية المؤجلة - عن المبيعات بالتقسيط سنة ١٤٠٥ هـ	٢٤ ٨٠٠
الأرباح الإجمالية المؤجلة - عن المبيعات بالتقسيط سنة ١٤٠٤	١٢ ٤٦٠
الأرباح الإجمالية المؤجلة - عن المبيعات بالتقسيط سنة ١٤٠٣	٤ ٢٥٠
الأرباح الإجمالية المحققة عن المبيعات بالتقسيط	٤١ ٥١٠
إثبات الأرباح الإجمالية المحققة عن المبيعات بالتقسيط، وتم حسابها كما يلي:	

سنة ١٤٠٥	$٢٤٨٠٠ = ٣٠\% \times ٨٠٠٠٠$
سنة ١٤٠٤	$١٢٤٦٠ = ٢٨\% \times ٤٤٥٠٠$ ريال
سنة ١٤٠٣	$٤٢٥٠ = ٢٥\% \times ١٧٠٠٠$ ريال
الأرباح الإجمالية	<u>٤١ ٥١٠</u>

الفوائد والأعباء المؤجلة عن المبيعات بالتقسيط	٢٤ ٣٥٠
الإيرادات المحققة من الفوائد والأعباء.	٢٤ ٣٥٠

إثبات الإيرادات المحققة من الفوائد والأعباء عن مبيعات سنة ١٤٠٥ هـ.

وعلى ضوء القيود السابقة تغفل كل من الأرباح الإجمالية المحققة والإيرادات من الفوائد والأعباء في حساب ملخص الدخل في نهاية سنة ١٤٠٥. وإذا تم ترحيل هذه القيود سوف تظهر أرصدة الحسابات المتعلقة بعمليات البيع بالتقسيط والتي تظهر بدفتر الأستاذ في نهاية سنة ١٤٠٥ كما يلي:

حسابات دفتر الأستاذ	الأرصدة
عملاء البيع بالتقسيط - سنة ١٤٠٤ (٨٥ ٠٠٠ - ٥٧ ٠٠٠ ريال)	٢٨ ٠٠٠ مدين
عملاء البيع بالتقسيط - سنة ١٤٠٥ (٢٣٠ ٠٠٠ - ٩٠ ٠٠٠ ريال)	١٤٠ ٠٠٠ مدين
الفوائد والأعباء المؤجلة عن المبيعات بالتقسيط (١٧ ٥٠٠ + ٣٠ ٠٠٠ - ١٥٠ - ٣٤ ٣٥٠ ريال)	٢٣ ٠٠٠ دائن
الأرباح الإجمالية المؤجلة - عن المبيعات بالتقسيط سنة ١٤٠٤ (١٩ ٤٦٠ - ١٢ ٤٦٠ ريال)	٧ ٠٠٠ دائن
الأرباح الإجمالية المؤجلة - عن المبيعات بالتقسيط سنة ١٤٠٥ (٢٤ ٨٠٠ - ٦٢ ٠٠٠ ريال)	٣٧ ٢٠٠ دائن

وإذا رغبتنا في التحقق من صحة أرصدة الأرباح الإجمالية المؤجلة عن المبيعات بالتقسيط في نهاية سنة ١٤٠٥، يمكن إعادة ترتيب الأرصدة السابقة وفقاً للجدول التالي:

شركة الناصر
التحقق من صحة أرصدة الأرباح الإجمالية المؤجلة
في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ

السنة	عملاء البيع بالتقسيط	الفوائد والأعباء المؤجلة	صافي عملاء البيع بالتقسيط	النسبة المئوية للربح الإجمالي	الأرباح الإجمالية المؤجلة
	ريال	ريال	ريال	%	ريال
عقود سنة ١٤٠٤	٢٨ ٠٠٠	٣ ٠٠٠	٢٥ ٠٠٠	%٢٨	٧ ٠٠٠
عقود سنة ١٤٠٥	١٤٠ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠	١٢٠ ٠٠٠	%٣١	٣٧ ٢٠٠
	١٦٨ ٠٠٠	٢٣ ٠٠٠	١٤٥ ٠٠٠		٤٤ ٢٠٠

أسلوب بديل لحساب النسبة المئوية للربح الإجمالي :

Alternative Computation of Gross Profit Percentag:

بدلاً من التمييز بين المبالغ المتحصلة من سعر البيع وتلك المتحصلة من الفوائد والأعباء تقوم بعض المنشآت التجارية بتحديد النسبة المئوية للربح الإجمالي عن طريق تضمين الفوائد والأعباء في سعر البيع. ويسفر هذا الأسلوب عن نسبة مئوية مرتفعة للربح الإجمالي، وتطبق هذه النسبة على إجمالي المبالغ المحصلة كل فترة محاسبية لتحديد الأرباح الإجمالية المحققة، وإذا طبقنا هذا الأسلوب على المبيعات بالتقسيط التي تمت في شركة الناصر سنة ١٤٠٥ سوف تظهر النتائج التالية:

تحديد النسبة المئوية للربح الإجمالي

عن مبيعات سنة ١٤٠٥

المبيعات، متضمنة فوائد وأعباء قدرها ٣٠ ٠٠٠ ريال
 الربح الإجمالي على المبيعات بالتقسيط (٢٣٠ ٠٠٠ - ١٣٨ ٠٠٠ ريال)
 تكلفة البضاعة المباعة بالتقسيط ٩٢ ٠٠٠
 النسبة المئوية للربح الإجمالي على المبيعات بالتقسيط (٢٣٠ ٠٠٠ ÷ ٩٢ ٠٠٠) ٢٤٠ %

وبناء على ذلك، يمكن تحديد الأرباح الإجمالية المحققة من المبيعات بالتقسيط

بضرب النسبة المئوية للربح الإجمالي في إجمالي المبالغ المحصلة من عملاء البيع بالتقسيط. وفي ظل هذا الأسلوب تصبح الأرباح الإجمالية المحققة من مبيعات سنة ١٤٥٥ مبلغ ٣٦٠٠٠ ريال (٩٠٠٠٠ ريال \times ٤٠٪ = ٣٦٠٠٠ ريال).

ويتضح من كل ما سبق أن المحاسبة وفقاً لأسلوب التقسيط يستلزم التمييز بين عقود البيع بالتقسيط والمتحصل من هذه العقود وفقاً للسنة التي تم فيها إبرام عقد البيع. علاوة على ذلك، يجب حساب معدل الربح الإجمالي لكل سنة على حدة. ومع ذلك، يمكن استخدام حساب واحد لمراقبة حسابات عملاء عقود البيع بالتقسيط إذا كانت الشركة تستخدم الكمبيوتر في تسجيل عملياتها، أو إذا كانت تقوم في نهاية كل عام بتحليل عقود البيع لتحديد الأرصدة المتبقية وتبويبها وفقاً للسنة التي أبرم فيها كل عقد.

توقف العملاء عن السداد واسترداد السلع المباعة:

Defaults and Repossessions:

عرفنا فيما سبق أن البيع بالتقسيط قد ينطوي على بيع بضاعة أو أداء خدمات. وفي حالة بيع الخدمات بالتقسيط لا يوجد شيء يمكن استرداده إذا توقف العميل عن سداد الأقساط المستحقة عليه. ويسري نفس القول إذا كانت السلعة المباعة بالتقسيط ليس لها قيمة ذات مغزى عند استردادها من العميل المتوقف عن السداد. وإذا لم يكن هناك احتمال لتحصيل الأقساط المتأخرة، يستلزم الأمر إجراء قيد يومية يتم بمقتضاه استبعاد المبلغ من حساب عملاء البيع بالتقسيط، وإلغاء الربح الإجمالي المؤجل المرتبط بهذا المبلغ، ثم يقفل الفرق بينها في حساب مصروف عقود التقسيط المشكوك في تحصيلها. ويعني ذلك، أن مصروف عقود التقسيط المشكوك في تحصيلها يعادل التكلفة غير المستردة Unrecovered Cost المتضمن في حساب عملاء البيع بالتقسيط.

وبصرف النظر عن الحالات الموضحة آنفاً، غالباً ما يترتب على توقف العملاء عن سداد الأقساط استرداد السلع المباعة لهم. وفي مثل هذه الحالات يجب تخفيض حساب مصروف عقود التقسيط المشكوك في تحصيلها بالقيمة العادلة الجارية للسلع المستردة، ونوجه النظر في هذا الصدد أنه أحياناً يترتب على استرداد

سلعة معينة تحقيق مكاسب.

هذا ويعتبر تقدير القيمة العادلة الجارية للسلع المستردة وقت استردادها من الأمور الصعبة التي تظهر عند المحاسبة عن حالات التوقف عن السداد التي يتبعها استرداد السلعة السابق بيعها. ويستلزم الأمر عند تحديد القيمة العادلة الجارية للسلعة المستردة أن يسمح المبلغ المحدد بتغطية أي تكاليف لازمه لتجديد السلعة، وتحقيق ربح إجمالي طبيعي من عملية إعادة البيع. وإذا حدثت أي تكاليف إضافية يجب إضافتها لحساب المخزون بشرط أن تكون هذه التكاليف معقولة إذا قورنت بسعر البيع المتوقع. ويفترض من ناحية المبادئ المحاسبية العامة أن لا تزيد القيمة الدفترية للسلعة المستردة عن صافي قيمتها القابلة للتحقق (Net Realizable Value).

وإذا رجعنا إلى قيد اليومية بالصفحات السابقة المتعلق بإثبات توقف أحد العملاء عن سداد الأقساط المستحقة عليه واسترداد السلعة منه نجد أنه يحقق الأهداف التالية:

- ١ - استبعاد مبلغ ١١٥٠ ريال من حساب عملاء البيع بالتقسيط.
- ٢ - إلغاء الربح الإجمالي المؤجل المرتبط بحساب هذا العميل وقدره ٢٥٠ ريال (١٠٠٠ ريال \times ٢٥٪ = ٢٥٠ ريال)، وكذلك إلغاء الفوائد والأعباء المؤجلة وقدرها ١٥٠ ريال.
- ٣ - حيازة أصل بمبلغ ٦٥٠ ريال وهو يعادل القيمة العادلة الجارية للسلعة المستردة.

٤ - تحميل حساب مصروف عقود البيع بالتقسيط المشكوك في تحصيلها بمبلغ ١٠٠ ريال، وهو يمثل الفرق بين التكلفة غير المستردة في حساب عملاء البيع بالتقسيط وقدرها ٧٥٠ ريال (١١٥٠ ريال - ٢٥٠ ريال - ١٥٠ ريال = ٧٥٠ ريال) والقيمة العادلة الجارية للسلعة المستردة (٦٥٠ ريال). وإذا كانت الشركة تستخدم أسلوب التقسيط في المحاسبة لا يعترف بخسائر أو مصروفات تتعلق بالربح الإجمالي المؤجل والفوائد والأعباء المتضمنة في حساب العميل المتوقف عن السداد، لأن هذه العناصر لم يعترف بها من قبل كليراد محقق.

موضوعات محاسبية أخرى متعلقة بالمبيعات بالتقسيط :

Other accounting issues relating to installement sales

هناك بعض الموضوعات المحاسبية التي ترتبط بالمبيعات بالتقسيط وتستلزم معالجة خاصة وهي .

- ١ - إستبدال سلعة مستعملة بسلعة أخرى جديدة.
- ٢ - تحديد قيمة الفوائد التي تحمل على حساب عملاء البيع بالتقسيط.
- ٣ - إستخدام المحاسبة وفقاً لأسلوب التقسيط لأغراض تحديد ضريبة الدخل بصفة خاصة.
- ٤ - بيع الأراضي بالتقسيط بمعرفة شركة عقارية متخصصة. وسوف نعرض كل موضوع من هذه الموضوعات بإيجاز على النحو التالي:

إستبدال سلعة بسلعة أخرى : Trade - Ins

من الأمثلة الشائعة في مجال المقايضة قبول الشركة التي تتاجر في السيارات سيارة مستعملة كجزء من ثمن سيارة جديدة، وقد تظهر مشكلة محاسبية في هذا الصدد إذا قومت السيارة المستعملة الداخلة في المقايضة بقيمة أكبر من اللازم. وفي هذه الحالة تزيد القيمة الإستبدالية للسيارة المستعملة عن قيمتها العادلة الجارية. وعادة ما تحدد الشركة المشتري القيمة العادلة الجارية للسيارة المستعملة على ضوء السعر المتوقع الحصول عليه من إعادة بيع السيارة بما يضمن إسترداد كل التكاليف المباشرة وتحقيق ربح إجمالي عادي. وقد تعتمد الشركة المشتري في تحديد القيمة العادلة الجارية على الأسعار المعلنة في سوق الجملة بالنسبة للسيارات المستعملة وفقاً لنوع كل سيارة والموديل وسنة الصنع.

والجدير بالذكر أن الزيادة في القيمة الإستبدالية عن القيمة العادلة الجارية تعني تخفيض سعر البيع المعلن للسيارة الجديدة. ولذلك، عند تحديد سعر البيع الصافي يجب خصم الزيادة في القيمة الإستبدالية من سعر البيع المعلن. وعندئذ يكون الربح الإجمالي من بيع السيارة الجديدة هو الفرق بين سعر البيع الصافي والتكلفة.

ولتوضيح ما سبق، نفترض أن إحدى الشركات باعت سلعة بالتقسيط بمبلغ ٣٣٠٠ ريال، بينما كانت تكلفتها ٢٤٠٠ ريال. وقد قبلت الشركة البائنة استبدال هذه السلعة بعد إستخدامها بسلعة أخرى جديدة. وقد قدرت القيمة الإستبدالية للسلعة المستعملة بمبلغ ١١٠٠ ريال، ولكن تتوقع الشركة إنفاق مبلغ ٥٠ ريال لتجديد السلعة المستعملة قبل بيعها، علماً بأن سعر البيع المتوقع للسلعة المستعملة هو ١٠٠٠ ريال فقط. فإذا افترضنا أن النسبة المثوية للربح الإجمالي على هذا النوع من السلع المستعملة هي ١٥٪. وهذه النسبة تسمح بتغطية التكاليف البيعية الإضافية وتحقيق ربح إجمالي عادي من عملية إعادة البيع. ونوضح فيما يلي كيفية تحديد الفرق بين القيمة الإستبدالية والقيمة العادلة الجارية للسلعة المستعملة.

تحديد الزيادة في القيمة الاستبدالية

عن القيمة العادلة الجارية

ريال	ريال	ريال
١١٠٠		القيمة الاستبدالية للسلعة المستعملة
		تطرح القيمة العادلة الجارية للسلعة المستعملة:
١٠٠٠		القيمة المقدرة الحصول عليها من إعادة بيع السلعة
	٥٠	بطرح: التكلفة المتوقعة لتجديد السلعة
	١٥٠	الربح الإجمالي (١٠٠٠ ريال × ١٥٪)
٨٠٠		القيمة العادلة الجارية للسلعة المستعملة
٣٠٠		الزيادة في القيمة الاستبدالية عن القيمة العادلة الجارية

فإذا افترضنا أنه تم إستبدال السلعة المستعملة بأخرى جديدة كانت تكلفتها ٢٤٠٠ ريال، وسعر بيعها بالتقسيط ٣٠٠٠ ريال، فعندئذ يكون الربح الإجمالي المؤجل ٦٠٠ ريال، وتكون النسبة المثوية للربح الإجمالي ٢٠٪ (٦٠٠ ريال ÷ ٣٠٠٠ ريال = ٢٠٪). ويجب تطبيق هذه النسبة على المتحصلات التقديرية بغرض تحديد الربح الإجمالي المحقق. ونوجه النظر إلى أن القيمة العادلة الجارية للسلعة المستعملة وقدرها ٨٠٠ ريال تعتبر كما لو كانت متحصلات نقدية. فإذا افترضنا أن الشركة تطبق نظام المخزون المستمر، فعندئذ تسجل عملية

البيع بالتقسيط وعملية الاستبدال على النحو التالي:

المخزون (السلع المستعملة)	٨٠٠
عملاء البيع بالتقسيط (٣٣٠٠ - ١١٠٠ ريال)	٢٢٠٠
تكلفة البضاعة المباعة بالتقسيط	٢٤٠٠
المبيعات بالتقسيط (٣٣٠٠ - ٣٠٠ ريال)	٣٠٠٠
المخزون (السلع الجديدة)	٢٤٠٠

إثبات بيع سلعة بمبلغ ٣٠٠٠ ريال، ويتكون هذا المبلغ من سعر بيع إجمالي قدره ٣٣٠٠ ريال مخصوصاً منها الزيادة في القيمة الاستبدالية عن القيمة العادلة الجارية.

الفوائد التي تحمل على عملاء البيع بالتقسيط:

Interest on installment contracts receivables

عادة ما تتضمن عقود البيع بالتقسيط الفوائد والأعباء الأخرى لتدفع في نفس الوقت مع كل قسط. ومثل هذه الفوائد والأعباء المؤجلة، بصرف النظر عن تسميتها، تعتبر تكلفة إقراض للمشتري.

ولذلك عند قياس الربح الإجمالي المحقق في ظل المحاسبة وفقاً لأسلوب التقسيط يجب طرح ما يقابل هذه الفوائد والأعباء من كل قسط محصل.

هذا وتوجد أكثر من طريقة يمكن إستخدام إحداها عند إضافة الفوائد والأعباء على عقود البيع بالتقسيط وهي كما يلي:

١ - نحدد أقساط دورية متساوية، ويتضمن كل قسط جزء يمثل الفوائد على رصيد المبلغ الأصلي أما الجزء المتبقي من القسط فيخصم من ذلك الرصيد.

٢ - تحسب الفوائد على كل قسط من المبلغ الأصلي من تاريخ بداية العقد حتى تاريخ تحصيل كل قسط.

٣ - تحسب الفوائد كل شهر على رصيد المبلغ الأصلي المتبقي خلال الشهر.

٤ - تحسب الفوائد على المبلغ الأصلي للمبيعات مطروحاً منه الدفعة المقدمة عن فترة العقد بالكامل.

ويمكن القول أن الطريقة الأولى تستخدم على نطاق واسع في مجال الممارسة العملية. وقد جرت العادة في ظل هذه الطريقة على التمييز في كل قسط بين الجزء المسدد من المبلغ الأصلي والجزء المتمثل في الفوائد. وبصرف النظر عن الطريقة المستخدمة في إضافة الفوائد على عقود البيع بالتقسيط، فمن اللازم لأغراض المحاسبة المالية تحديد الإيراد من الفوائد دورياً بضرب معدل الفائدة الفعلي في رصيد المبلغ الأصلي المتبقي طرف عملاء البيع بالتقسيط.

إستخدام أسلوب التقسيط لأغراض تحديد ضريبة الدخل فقط:

: Installment Method for Income Tax purposes only

تستخدم المحاسبة وفقاً لأسلوب التقسيط على نطاق واسع لأغراض تحديد ضريبة الدخل لأنه يؤجل دفع هذه الضريبة. فإذا افترضنا أن شركة النجوم تطبق أساس الاستحقاق المحاسبي عند إعداد قوائمها المالية، وقد كان الدخل المحاسبي قبل الضرائب عن سنة ١٤٠٥ مبلغ ٢٠٠ ٠٠٠ ريال وفقاً لقائمة الدخل الجزئية التالية (نجاهلنا في هذا المثال الإيراد من الفوائد والأعباء الأخرى):

شركة النجوم

قائمة دخل جزئية (وفقاً لأساس الإستحقاق المحاسبي)

عن سنة ١٤٠٥

المبيعات	٨٠٠ ٠٠٠ ريال
تكلفة البضاعة المباعة	٥٠٠ ٠٠٠
الربح الإجمالي على المبيعات	٣٠٠ ٠٠٠
مصرفات العمليات	١٠٠ ٠٠٠
الدخل قبل الضرائب	٢٠٠ ٠٠٠ ريال

فإذا افترضنا أن الربح الإجمالي المؤجل على المبيعات بالتقسيط كان في أول سنة ١٤٠٥ مبلغ ٥٥ ٠٠٠ ريال، وأصبح في نهاية هذه السنة مبلغ ١٠٥ ٠٠٠ ريال، وتستخدم الشركة المحاسبة وفقاً لأسلوب التقسيط لأغراض حساب ضريبة الدخل. وطبقاً لذلك يحدد الدخل الخاضع للضريبة عن سنة ١٤٠٥ كما يلي:

تحديد الدخل الضريبي عن سنة ١٤٠٥

ريال ريال
٢٠٠ ٠٠٠ الدخل المحاسبي قبل الضريبة عن سنة ١٤٠٥ (وفقاً لأساس الاستحقاق)
يطرح: الأرباح الإجمالية المؤجلة على المبيعات بالتقسيط في نهاية ١٤٠٥ ١٠٥ ٠٠٠
يضاف: الأرباح الإجمالية المؤجلة على المبيعات بالتقسيط في بداية سنة ١٤٠٥ (٥٥ ٠٠٠) ٥٥ ٠٠٠
٥٠ ٠٠٠

الدخل الضريبي عن سنة ١٤٠٥ (وفقاً لأسلوب التقسيط المحاسبي) ١٥٠ ٠٠٠
وإذا افترضنا أن معدل ضريبة الدخل ٤٠٪، فنعدئذ تسجل الضريبة عن
دخل سنة ١٤٠٥ على النحو التالي:

قيد اليومية لتسجيل ضريبة الدخل عن سنة ١٤٠٥

مصرف ضريبة الدخل	٨٠ ٠٠٠
ضريبة الدخل المستحقة	٦٠ ٠٠٠
ضريبة الدخل المؤجلة	٢٠ ٠٠٠

إثبات ضريبة الدخل عن السنة المنتهية في ١٤٠٥/١٢/٣٠ وتم تحديدها
على النحو التالي:

مصرف ضريبة الدخل ٢٠٠ ٠٠٠ ريال $\times 40\% = 80 000$ ريال
ضريبة الدخل المستحقة ١٥٠ ٠٠٠ ريال $\times 40\% = 60 000$ ريال.
ضريبة الدخل المؤجلة ٥٠ ٠٠٠ $\times 40\% = 20 000$ ريال.

هذا ويجب تبويب الإلتزام المتعلق بضريبة الدخل المؤجلة ضمن قطاع
الإلتزامات قصيرة الأجل بالميزانية العمومية، لأن حساب عملاء عقود البيع
بالتقسيط المتعلق بالضرائب المؤجلة يبوب ضمن الأصول المتداولة.

المحاسبة عن بيع الأراضي بمعرفة شركة عقارية:

Accounting for retail land sales

أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين سنة ١٩٧٣ ميلادية دراسة بعنوان «المحاسبة عن بيع الأراضي بالتجزئة». وتوصي هذه الدراسة باستخدام أساس الإستحقاق في المحاسبة عن مشروعات تنمية الأراضي عندما تكون المتحصلات المتوقعة من عملاء البيع بالتقسيط مضمونة بدرجة معقولة، وعندما تتوافر كل الشروط الأربعة التالية:

- ١ - أن تكون الأرض صالحة لبناء مساكن أو نوادي رياضية في نهاية الفترة المحددة للسداد.
- ٢ - أن يكون مشروع تنمية وتحسين الأرض قد بدأ فعلاً، وأن يكون هناك دليلاً قوياً على أن المشروع سوف يكتمل وفقاً للخطة الموضوعة.
- ٣ - أن لا تكون حسابات عملاء البيع بالتقسيط موضوعاً لعقد قروض جديدة على الأراضي (بإستثناء القروض التي تعقد لأغراض البناء).
- ٤ - إمكانية التنبؤ بدرجة معقولة بالمبالغ المتوقع تحصيلها من عملاء البيع بالتقسيط وأن ٩٠٪ من العقود التي يسري مفعولها بعد ستة أشهر من تسجيلها كمبيعات سوف تحصل بالكامل.

وإذا لم تتوافر الشروط الأربعة السابقة يجب استخدام المحاسبة وفقاً لأسلوب التقسيط على كل الأراضي المبعة بدلاً من استخدام أساس الإستحقاق، وإذا توفرت هذه الشروط بعد ذلك يمكن التحول إلى أساس الإستحقاق المحاسبي بالنسبة للمشروع ككل بإعتباره تغير في التقدير المحاسبي Change in accounting estimate.

وتشير الدراسة المحاسبية المشار إليها آنفاً بأن الإجراءات الواجب تطبيقها في ظل المحاسبة وفقاً لأسلوب التقسيط في حالة بيع الأراضي بالتجزئة ينبغي أن تتضمن ما يلي:

- ١ - ينبغي أن تتضمن قائمة دخل السنة التي تم فيها البيع إجمالي قيمة عقد البيع

بالتقسيت الكامل كإيراد دون خصم أي تخفيضات.

٢ - يجب أن يحمل دخل الفترة المحاسبية الجارية بتكلفة المبيعات (متضمنة تكاليف التحسين المتوقعة)، ومصروفات العمليات غير المؤجلة (بإستثناء الواردة في البند رقم ٣ التالي).

٣ - يجب أن يؤجل الربح الإجمالي بعد طرح التكاليف البيعية المباشرة المرتبطة بالمشروع ثم يعترف به في الدخل كمدفوعات من المبلغ الأصلي بعد تحصيلها من عملاء البيع بالتقسيت.

٤ - يجب أن تسجل الفوائد كإيراد عند تحصيلها طبقاً للمعدل المتفق عليه في العقد، وتخصم الأرباح المؤجلة غير المستفدة من حساب عملاء البيع بالتقسيت بالميزانية العمومية.

٥ - يجب الإفصاح في القوائم المالية عن الجزء من المبيعات وحساب العملاء الذي طبق عليه المحاسبة وفقاً لأسلوب التقسيت.

الإفصاح في القوائم المالية عن بيانات المبيعات بالتقسيت:

Presentation of installment sales data in financial statements

لقد أسفر الإفصاح في القوائم المالية عن الحسابات المتعلقة بمبيعات التقسيت عن قضايا نظرية هامة، بصرف النظر عما إذا كانت الشركة تستخدم أساس الإستحقاق المحاسبي أم المحاسبة وفقاً لأسلوب التقسيت.

Income statement

أولاً - قائمة الدخل:

نعرض فيما يلي قائمة الدخل الجزئية الخاصة بشركة الناصر عن سنة ١٤٠٥ حيث نفترض أن هذه الشركة تستخدم أسلوب التقسيت المحاسبي. ونوجه النظر إلى أن البيانات التالية تعتمد على مثالنا التوضيحي السابق عن هذه الشركة بالإضافة إلى بعض البيانات الأخرى المفترضة عن المبيعات العادية.

شركة الناصر
قائمة الدخل الجزئية
عن السنة المنتهية في ١٤٠٥/١٢/٣٠

المبيعات بالتقسيط	المبيعات العادية	المبيعات الجملة
ريال	ريال	ريال
٢٠٠.٠٠٠	٣٠٠.٠٠٠	٥٠٠.٠٠٠
١٣٨.٠٠٠	٢٢٢.٠٠٠	٣٦٠.٠٠٠
٦٢.٠٠٠	٧٨.٠٠٠	١٤٠.٠٠٠
٣٧.٢٠٠		٣٧.٢٠٠
٢٤.٨٠٠	٧٨.٠٠٠	١٠٢.٨٠٠
		١٦٧١٠
		١١٩.٥١٠

المبيعات
تكلفة البضاعة المباعة
الربح الإجمالي على المبيعات
يطرح الربح الإجمالي المؤجل عن المبيعات بالتقسيط
الربح الإجمالي المحقق على مبيعات سنة ١٤٠٥
يضاف الربح الإجمالي عن المبيعات
بالتقسيط في السنوات السابقة
جملة الربح الإجمالي المحقق

ولو كانت الشركة تطبق أساس الاستحقاق المحاسبي على كل مبيعاتها، لأفصحت قائمة الدخل عن ربح إجمالي قدره ١٤٠.٠٠٠ ريال عن سنة ١٤٠٥، ومع أن نموذج التقرير الموضح آنفاً يفيد في الأغراض الداخلية بالشركة، فهو لا يستخدم في الإفصاح عن نتائج العمليات للأطراف الخارجية. وإذا كانت الشركة تستخدم قائمة الدخل ذات المراحل المتعددة، فهي تفصح عن إيراداتها من الفوائد والأعباء الأخرى الناتجة من المبيعات بالتقسيط في حساب الإيرادات الأخرى.

ثانياً - الميزانية العمومية: **Balance Sheet**

يبوب حساب عملاء عقود البيع بالتقسيط، بعد طرح الفوائد والأعباء المؤجلة، في قطاع الأصول المتداولة بالرغم من أن تحصيل هذه الحسابات قد يمتد لأكثر من سنة بعد تاريخ الميزانية العمومية. وتطبق هذه القاعدة سواء استخدمنا أساس الاستحقاق أم المحاسبة وفقاً لأسلوب التقسيط فالأصول المتداولة بالتعريف تتضمن عقود البيع بالتقسيط وأوراق القبض بصفة خاصة إذا كانت تتفق مع الشروط والقواعد التجارية العملية السائدة في المجال المعين. وهذا التوبؤ يدعمه

أيضاً مفهوم الأصول المتداولة لأنها تظنوي على كل الموارد المتوقع أن تتحول إلى نقدية، أو تباع أو تستخدم خلال دورة العمليات العادية للوحدة الاقتصادية.

هذا ويمكن أن يكون إدراج حساب عملاء البيع بالتقسيط في قطاع الأصول المتداولة بالميزانية العمومية أكثر ملاءمة من الناحية الإعلامية إذا ارتبط ذلك بالإفصاح عن المبالغ المستحقة كل سنة. ونعرض فيما يلي نموذجاً لهذا الإفصاح بمعرفة إحدى شركات المساهمة الكبيرة.

الإفصاح عن حساب عملاء البيع بالتقسيط في الميزانية العمومية

الأصول المتداولة:

عملاء عقود البيع بالتقسيط (ملاحظة رقم ١)	٩٩٨ ٢٠٠ ٠٠٠ ريال
يطرح:خصص عقود مشكوك في تحصيلها	(٩٧٠٠٠٠٠)
الفوائد والاعباء غير المكتسبة	(٢٠ ١٠٠ ٠٠٠)
صافي عملاء البيع بالتقسيط	<u>٩٦٨ ٤٠٠ ٠٠٠ ريال</u>

الملاحظة رقم (١):

نشأ حساب عملاء البيع بالتقسيط من مبيعات العقارات السكنية إلى العملاء على أن تحصل القيمة على مدى فترة تتراوح بين ١٢ إلى ١٨ عاماً. وقد تم إدراج عقود البيع بالتقسيط ضمن الأصول المتداولة لأنها تتفق مع دورة العمليات العادية السائدة في مجال بناء العقارات السكنية. والمبالغ المتوقع تحصيلها خلال السنوات الخمس التالية هي: ٩٣ ١٠٠ ٠٠٠، ٨٨ ٩٠٠ ٠٠٠، ٧٩ ٧٠٠ ٠٠٠ ريال على التوالي، والمبلغ المتوقع تحصيله بعد خمس سنوات هو ٥٥٤ ٠٠٠ ٠٠٠ ريال.

هذا وقد كان تبويب الأرباح الإجمالية المؤجلة مثار جدل طويل بين المحاسبين عندما تستخدم الشركة المحاسبة وفقاً لأسلوب التقسيط في إعداد القوائم المالية. وفي مجال الممارسة العملية كانت الأرباح الإجمالية المؤجلة تبويب في قطاع الالتزامات بالميزانية العمومية. ولكن كانت هذه المعالجة موضوعاً للانتقاد باعتبار

أنه لا يوجد هناك التزام على الأطراف الخارجية في تاريخ إعداد الميزانية العمومية.

إن وجود حساب للأرباح الإجمالية المؤجلة هذا يشير إلى أن عنصر الأرباح المتضمن في حساب عملاء عقود البيع بالتقسيط لم يتحقق بعد. وقبول هذا الرأي يعني أن حساب العملاء سوف يظهر بقيمة أكبر من اللازم إذا لم يخصم منه قيمة الأرباح الإجمالية المؤجلة. ويعتبر هذا المدخل مقبولاً من الناحية النظرية، وقد أوصت به الدراسة التي صدرت عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين بعنوان: «المحاسبة عن مبيعات الأراضي بالتجزئة».

وعلى العكس من المدخل السابق، يرى البعض تقسيم الأرباح الإجمالية المؤجلة إلى ثلاثة عناصر:

١ - مخصص لتكاليف التحصيل والديون المشكوك في تحصيلها.

٢ - والالتزام المتعلق بضريبة الدخل المتوقعة على الأرباح الإجمالية غير المحققة.

٣ - ثم عنصر الدخل المتبقي. ويرى بعض المحاسبون تبويب عنصر الدخل المتبقي كمخصص مستقل في قطاع حقوق الملكية، بينما يرى البعض الآخر تبويبه في قطاع غير محدد يقع بين الالتزامات وحقوق الملكية. والجدير بالذكر أن هذا التبويب التفصيلي للأرباح الإجمالية المؤجلة أمر نادر الحدوث في المجال العملي.

إن عدم وجود اتفاق حول تبويب الأرباح المؤجلة في الميزانية العمومية يلازمه التناقض الموجود بين أساس الاستحقاق المحاسبي والمحاسبة وفقاً لأسلوب التقسيط. وقد سبق أن أشرنا إلى أن السبب الرئيسي لاستخدام أسلوب التقسيط هو ما يحققه من مزايا ضريبية، ولذلك فإن الحل الأمثل في المحاسبة في معظم الحالات هو الاعتراف بالأرباح الإجمالية على المبيعات بالتقسيط وفقاً لآساس الاستحقاق عند إعداد القوائم المالية وتأجيل الاعتراف بهذه الأرباح عند المحاسبة للأغراض الضريبية حتى يتم تحصيل الأقساط من العملاء.

Consignments:

بضاعة الأمانة:

يعني مصطلح بضاعة الأمانة نقل حيازة البضاعة من المالك إلى شخص آخر يعمل كوكيل، مبيعات للمالك. ويظل المالك محتفظاً بملكية البضاعة ويطلق عليه

الموكل (أو الأصيل)، أو مرسل البضاعة (Consignor)، أما وكيل المبيعات الذي ترسل إليه البضاعة يطلق عليه وكيل بضاعة الأمانة (Consignee).

ومن وجهة النظر القانونية، تعتبر البضاعة بمثابة أمانة أو وديعة طرف الوكيل، ويحدد القانون العلاقة بين الأصيل والوكيل، ويحدد حقوق والتزامات كل منهما. وعموماً يكون الوكيل مسئولاً عن البضاعة حتى يتم بيعها لحساب الأصيل أو ردها إليه. ولأن حق ملكية البضاعة لا ينتقل إلى الوكيل فهي لا تسجل ضمن مخزونه السلمي ولا تعالج كالتزامات في سجلاته المحاسبية. وعندما يقوم الوكيل ببيع البضاعة يكون حساب العملاء من حق الأصيل، الذي يقوم حيثشذ بتسجيل العملية كمبيعات. وعندما يرسل الأصيل البضاعة إلى الوكيل يطلق عليها بضاعة الأمانة المرسلة (Consignment - out)، بينما يطلق عليها الوكيل بضاعة الأمانة الواردة (Consignment - in).

التمييز بين البيع والأمانة:

Distinguishing Between a Consignment & Sale

بالرغم من أن كل من عمليتي البيع والأمانة تنطويان على شحن للبضاعة فإن التمييز بينهما بوضوح يعد أمراً ضرورياً حتى يمكن قياس الدخل بطريقة سليمة. ولأن شحن بضاعة الأمانة لا ينطوي على نقل حق ملكية البضاعة، فإن الأصيل يستمر في إظهارها ضمن عناصر مخزونه السلمي. ولأنه لم يطرأ أي تغيير كمي على حق ملكية بضاعة الأمانة فلا ينبغي الاعتراف بأية أرباح عند شحن هذه البضاعة إلى الوكيل. وإذا تعرض الوكيل للإفلاس، فلا ينظر إلى الأصيل كأحد الدائنين، ولكنه يعتبر المالك الوحيد لأي بضاعة أمانة غير مبيعة.

وقد يتساءل البعض عن الأسباب التي تدفع المنتجين وشركات البيع بالجملة إلى تفضيل بيع البضاعة عن طريق وكلاء الأمانة بدلاً من بيعها بمحرفتهم بطريقة مباشرة. ومن الأسباب المحتملة في هذا الصدد أن الأصيل قد يمكنه إقناع عملائه (الوكلاء) الاحتفاظ بالبضاعة على سبيل الأمانة، إذا لم يكن لديهم الرغبة في شراء البضاعة بصفة نهائية. علاوة على ذلك، قد يفضل الأصيل إرسال البضاعة إلى العملاء كأمانة حتى يتجنب مخاطر البيع إليهم بالأجل خاصة إذا كان المركز المالي

لهؤلاء العملاء مشكوك فيه.

ومن وجهة نظر الوكيل، فهو يفضل الحصول على البضاعة كأمانة بدلاً من شرائها مما يقلل من حجم رأس المال المستثمر، ويجنبه مخاطر الخسائر التي قد تحدث عندما لا يتمكن من بيع البضاعة.

حقوق وواجبات الوكيل Rights and Duties of the Consignee:

عندما تشحن البضاعة كأمانة، يستلزم الأمر إبرام عقد بين الأصل والوكيل، ويتضمن هذا العقد عادة شروط الائتمان التي يمكن أن يمنحها الوكيل إلى العملاء؛ والمصروفات التي يدفعها الوكيل ويجب أن يتحملها الأصل، والعمولة التي يمنحها الأصل إلى الوكيل، والتوقيت الزمني للتقارير الدورية والمدفوعات النقدية التي يرسلها الوكيل، ثم كيفية نقل واستلام البضاعة والعناية بها. وباستثناء أي شروط تعاقدية أخرى نوجز فيما يلي حقوق الوكيل وواجباته بصفة عامة:

- | واجبات الوكيل | حقوق الوكيل |
|---|--|
| (١) أن تكون بضاعة الأمانة تحت مسؤوليته وأن يضمن لها الحماية بدرجة كافية. | (١) يحصل الوكيل على عمولة مقابل البضاعة التي يقوم ببيعها لحساب الأصل. |
| (٢) أم يحتفظ ببضاعة الأمانة في مكان مستقل بحيث يمكن تمييزها عن المخزون السلمي الذي يمتلكه. ويستلزم الأمر أيضاً أن يسك حساب مستقل لعملاء بضاعة الأمانة بحيث يمكن تمييزهم عن العملاء الآخرين. | (٢) أن يحصل على مقابل النفقات المتعلقة ببضاعة الأمانة مثل مصاريف نقلها والتأمين عليها. |
| (٣) أن يتوخى الدقة والعناية عند منح الائتمان للعملاء، وعند تحديد سعر بيع البضاعة لهم وتحصيل المستحق عليهم. | (٣) أن يقوم ببيع بضاعة الأمانة بالأجل إذا وافق الأصل على ذلك. |
| (٤) أن يقدم تقارير وافية عن المبيعات من بضاعة الأمانة، وأن يسدد المبالغ التي تستحق عليه في الوقت المناسب. | (٤) يمنح الضمانات اللازمة عن جودة بضاعة الأمانة المبيعة، ويلزم الأصل بسدده الضمانات. |

وبصفة عامة، يتعهد الوكيل أن يعمل بتدبر وبطريقة اقتصادية حتى يحمي حقوق ملكية الأصل سواء وهو بصدد منح الائتمان للعملاء أو المحافظة على بضاعة الأمانة الموجودة لديه. ولأن حساب عملاء بضاعة الأمانة من حق الأصل، فهو يتحمل أي خسائر قد تنتج عن منح الائتمان، بشرط أن يكون الوكيل قد أدى عمله بعناية سواء عند منح الائتمان أو تحصيل المستحق طرف هؤلاء العملاء. وأحياناً يضمن الوكيل المبالغ المستحقة طرف العملاء وعندئذ يطلق على وكيل بضاعة الأمانة «الوكيل الضامن». ويجب على الوكيل أن ينفذ تعليمات الأصل فيما يتعلق بالعناية بالبضاعة. وإذا قام الوكيل بالمحافظة على البضاعة بطريقة مرضية، فهو عندئذ لا يتحمل مسؤولية أي تلف قد يحدث لبضاعة الأمانة.

تقرير المبيعات:

يرسل الوكيل تقرير دوري عن مبيعات بضاعة الأمانة إلى الأصل. ويتضمن هذا التقرير بياناً عن كمية البضاعة الواردة والبضاعة المباعة، والمصروفات الفعلية، والمبالغ المدفوعة مقدماً، والمبالغ المستحقة أو المسددة. وقد يسدد الوكيل المبالغ المستحقة عليه في شكل دفعات، أو يسدها مرة واحدة عندما يتم البيع.

فإذا افترضنا أن شركة المطلق بالرياض أرسلت عشرة أجهزة تلفزيون كأمانة إلى محلات البليسي بالقصيم لبيعها بسعر الجهاز ٢٠٠ ريال. وقد اتفق الطرفان أن تدفع شركة المطلق مبلغ ٤٠٥ ريال إلى البليسي مقابل تكاليف النقل، مع منحه عمولة بيع قدرها ٢٠٪ من سعر البيع المتفق عليه. وبعد أن قام البليسي ببيع كل الأجهزة أرسل تقرير المبيعات التالي إلى الأصل (شركة المطلق). وقد أرفق بالتقرير شيكاً بالمبلغ المستحق.

محلات البليس
مدينة عنيزة - منطقة القصيم
تقرير المبيعات

في ٣٠ من شعبان ١٤٠٦

مبيعات بضاعة الأمانة لحساب شركة المطلق، بالرياض:

ريال	ريال	
١٢٠٠٠		المبيعات: ١٠ أجهزة تليفزيون بسعر ١٢٠٠ ريال
	٤٠٥	الاعباء: تكاليف النقل
٢٨٠٥	٢٤٠٠	عمولة البيع (١٢٠٠٠ ريال × ٢٠٪)
<u>٩١٩٥</u>		الرصيد (تم سداده إلى الأصل)
<u><u>لا يوجد</u></u>		رصيد أجهزة التليفزيون التي لم تبع

Accounting for Consignee:

المحاسبة في دفاتر الوكيل

يمكن تسجيل بضاعة الأمانة الواردة إلى محلات البليسي بأكثر من طريقة. وعموماً يتطلب الأمر وجود سجل بياني يوضح حركة بضاعة الأمانة الواردة، ولا يستلزم لإجراء أي قيود محاسبية لأنه لا توجد عملية شراء ولم ينشأ عن ورود البضاعة أي التزامات. ويمكن للوكيل تسجيل بضاعة الأمانة الواردة في شكل ملاحظة تذكيرية في اليومية العامة، أو في شكل قيد بدفتر مستقل لبضاعة الأمانة، أو في شكل ملاحظة تذكيرية بدفتر الأستاذ العام في حساب يطلق عليه «بضاعة أمانة واردة - من شركة المطلق». وسوف نستخدم الأسلوب الأخير في إثبات بيان البضاعة الواردة موضوع مثالنا وذلك على النحو التالي:

استلام الوكيل بضاعة

الأمانة

بضاعة الأمانة الواردة - شركة المطلق

التاريخ	البيان	المدين	الدائن	الرصيد
	استلام ١٠ أجهزة تليفزيون لبيعها بسرر ١٢٠٠٠ ريال للجهاز بعمولة ٢٠٪ من سرر البيع			

ونوضح فيما يلي قيود اليومية التي يجريها الوكيل لتسجيل دفع تكاليف النقل وإثبات بيع الأجهزة نقداً.

قيود اليومية في سجلات الوكيل

لتسجيل دفع تكاليف النقل وبيع البضاعة نقداً

٤٠٥ بضاعة الأمانة الواردة - شركة المطلق

٤٠٥ النقدية

إثبات دفع تكاليف نقل بضاعة الأمانة الواردة من الأصل.

١٢٠٠٠ النقدية

١٢٠٠٠ بضاعة الأمانة الواردة - شركة المطلق

إثبات بيع عشرة أجهزة تليفزيون بسرر ١٢٠٠٠ ريال للجهاز.

وبعد ذلك يقوم الوكيل بتسجيل العمولة المستحقة له بالمعدل ٢٠٪ من سرر البيع المتفق عليه. وفي هذا الصدد يجعل حساب بضاعة الأمانة الواردة مدينأ بقيمة العمولة وحساب الإيراد دائناً كما يلي:

٢٤٠٠ بضاعة الأمانة الواردة - شركة المطلق

٢٤٠٠ الإيراد من العمولات - مبيعات الأمانة

إثبات العمولة المكتسبة بمعدل ٢٠٪ من سرر بيع أجهزة التليفزيون المبعة.

وعندما يقوم الوكيل بسداد المستحق عليه إلى الأصل يجعل حساب بضاعة الأمانة الواردة مدينأ وعندئذ يقل هذا الحساب. ونوضح فيما يلي قيد اليومية

المتعلق بسداد رصيد الحساب المستحق للأصيل.

٩ ١٩٥ بضاعة الأمانة الواردة - شركة المطلق

٩ ١٩٥ النقدية

إثبات سداد المبلغ المستحق إلى الأصيل.

وبعد ترحيل قيود اليومية السابقة إلى حسابات دفتر الأستاذ لدى الوكيل يظهر حساب بضاعة الأمانة على النحو التالي:

بضاعة الأمانة الواردة - شركة المطلق

التاريخ	البيان	المدين	الدائن	الرصيد
	استلام عشرة أجهزة تليفزيون لبيعها بسر ١٢٠٠ ريال للجهاز، بعمولة قدرها ٢٠٪ من سعر البيع.			
	تكاليف النقل	٤٠٥		٤٠٥
	المبيعات، عشرة أجهزة × ١٢٠٠ ريال		١٢٠٠٠	١١ ٥٩٥
	العمولة ١٢٠٠٠ ريال × ٢٠٪	٢ ٤٠٠		٩ ١٩٥
	المسدد إلى الأصيل	٩ ١٩٥		—

هذا وقد تجري قيود اليومية السابقة بأكثر من طريقة. فإذا كانت سياسة محلات البلبيسي تستهدف تخصيص حساباً واحداً لتكاليف نقل البضاعة سواء تلك المشتراة أو الواردة على سبيل الأمانة، فمن اللازم إعادة تبويب هذا الحساب لتحديد حصة بضاعة الأمانة الواردة من تكاليف النقل. وإذا قام الوكيل بدفع مبلغ نقدي مقدماً فيجب أن يسجل في الجانب المدين من حساب بضاعة الأمانة الواردة، على أن تخصم هذه الدفعة من المبلغ المستحق للأصيل. وإذا كان الوكيل يتلقى بضاعة برسم الأمانة من أكثر من أصيل فقد يستخدم حساب مراقبة لبضاعة الأمانة الواردة على أن يدعمه حسابات مستقلة بدفتر الأستاذ المساعد لبضاعة الأمانة الخاصة بكل أصيل.

وإذا كان الوكيل لا يميز بين الأرباح من مبيعات الأمانة والأرباح من المبيعات العادية، فعندئذ يجعل حساب المبيعات العادية دائماً بالمبيعات من بضاعة الأمانة،

وفي نفس الوقت يجري قيد يجعل فيه حساب تكلفة البضاعة المباعة مدينياً (أو حساب المشتريات)، ويجعل حساب بضاعة الأمانة الواردة دائئاً بالمبلغ الواجب دفعه إلى الأصل على كل وحدة مبيعة (سعر البيع مطروحاً منه العمولة). وإذا كانت الأعباء الواجب تحميلها على الأصل سبق إثباتها في حسابات مصروفات الوكيل، فيجب إعادة تبويب هذه الحسابات لفصل الجزء المتعلق بالأصل، ويجعل حساب بضاعة الأمانة الواردة مدينياً وحسابات المصروفات دائئاً. وفي ظل هذا الأسلوب البديل لا يستلزم الأمر إجراء قيد يومية لإثبات الإيراد من العمولة، لأن أرباح الوكيل سوف يتم قياسها بقيمة الفرق بين الطرف الدائن من المبيعات والطرف المدين من حساب تكلفة البضاعة المباعة (أو المشتريات). أما حساب بضاعة الأمانة الواردة فسيتم إقفاله بجعله مدينياً بالمبالغ التي يدفعها الوكيل سداداً لحساب الأصل. وبصفة عامة قد لا يكون هذا الأسلوب مقبولاً لدى الوكيل خاصة عندما يرغب في إجراء مقارنة بين الربح الإجمالي من مبيعات الأمانة والربح الإجمالي من المبيعات العادية كأساس لإتخاذ القرارات.

وعندما يقوم الوكيل بإعداد القوائم المالية في نهاية الفترة المحاسبية فقد تظهر أرصدة بعض حسابات بضاعة الأمانة الواردة بدفتر الأستاذ المساعد مدينياً بينما تظهر أرصدة البعض الآخر دائئاً. وسوف يكون رصيد بضاعة الأمانة الواردة مدينياً عندما يكون إجمالي النفقات والعمولة والمبالغ المدفوعة مقدماً إلى الأصل أكبر من المبيعات المتعلقة بهذه البضاعة. وسوف يكون رصيد بضاعة الأمانة الواردة دائئاً إذا كانت مبيعات هذه البضاعة أكبر من النفقات والعمولة والمبالغ المدفوعة مقدماً إلى الأصل. ويثبت إجمالي حسابات بضاعة الأمانة الواردة ذات الأرصدة المدينية في قطاع الأصول المتداولة بالميزانية العمومية، أما إجمالي حسابات بضاعة الأمانة الواردة ذات الأرصدة الدائنة فهي تثبت في قطاع الإلتزامات قصيرة الأجل. وإذا كانت هناك عمولات مستحقة ولم تثبت في الدفاتر فمن الواجب تسجيلها قبل إعداد القوائم المالية. وفي نهاية الأمر يفترض أن يكون رصيد حساب مراقبة بضاعة الأمانة بدفتر الأستاذ العام مساوياً للفرق بين أرصدة حسابات بضاعة الأمانة الواردة ذات الأرصدة المدينية وتلك ذات الأرصدة الدائنة التي تظهر بدفتر الأستاذ المساعد.

المحاسبة في دفاتر الأصيل : Accounting for consignors

عندما يقوم الأصيل بشحن بضاعة أمانة إلى الوكلاء، فمن اللازم أن يكون لديه سجلاً يوضح باستمرار مكان هذا الجزء من المخزون. ولذلك قد ينشئ الأصيل حساباً بعنوان «البضاعة المرسلة» بدفتر الأستاذ العام بإسم كل وكيل على حدة، أو لكل دفعة من البضاعة المرسلة لكل وكيل على حدة. وإذا كانت عمليات شحن البضاعة إلى الوكلاء كثيرة ومتعددة، فقد يفضل الأصيل استخدام حساب مراقبة للبضاعة المرسلة بدفتر الأستاذ العام على أن يدعمه بدفتر أستاذ مساعد للبضاعة المرسلة لكل وكيل. وإذا كانت الشركة تستخدم نظام محاسبي اليكتروني، فمن اللازم استخدام رمز لكل صنف يمكن بواسطته التعرف على كميات المخزون الموجودة لدى الوكلاء. هذا ولا يجب الخلط بين حساب بضاعة الأمانة المرسلة وحساب العملاء، لأن الأصيل يظل محتفظاً ببضاعة الأمانة المرسلة ولذلك فهي تعتبر من مكونات مخزونة السلي.

تحديد الربح الإجمالي من بضاعة الأمانة بصفة مستقلة :

Separate determination of gross profit

سوف نميز في بداية الأمر بين طريقة تحديد الدخل الصافي من مبيعات الأمانة وطريقة تحديد الربح الإجمالي من مبيعات الأمانة كل بصفة مستقلة. ومع ذلك يمكن تحديد إيراد مبيعات الأمانة بصفة مستقلة كجزء من إيراد المبيعات العادية. وبالرغم من أهمية توفير معلومات تفصيلية عن ربحية المبيعات التي تتم عن طريق الوكلاء، ومقارنتها بربحية المبيعات التي تتم من خلال قنوات البيع العادية، فإن عدم التمييز بين هذه المعلومات غالباً ما يفرضه إعتبارات عملية عديدة. ومن أهم هذه الإعتبارات وجود صعوبة تحول دون تحديد الدخل الصافي من مبيعات الأمانة بصفة مستقلة، لأن ذلك يستلزم توزيع الكثير من مصروفات العمليات بين مبيعات الأمانة والمبيعات العادية، وسوف يعتمد هذا التوزيع في أغلب الأحوال على أسس حكمية وتقديرات شخصية. علاوة على ذلك، فإن المنفعة من البيانات الناتجة من عملية توزيع المصروفات تقل كثيراً عن تكاليف إنتاج مثل هذه البيانات. ولذلك، لا يوجد هناك مبرر لتحديد الدخل الصافي Net income من مبيعات الأمانة.

أما التمييز بين الربح الإجمالي Gross profits من مبيعات الأمانة والربح الإجمالي من المبيعات العادية يعتبر أكثر سهولة، لأنه يعتمد على تحديد التكاليف المباشرة Direct Costs المرتبطة ببضاعة الأمانة. ومع ذلك فإن تصنيف هذه التكاليف المباشرة قد تكون عملية شاقة، خاصة إذا كان الأمر يستلزم تحديد الربح الإجمالي لكل وكيل على حدة. وعموماً يصبح التحديد المستقل للربح الإجمالي من مبيعات الأمانة أمراً مرغوباً إذا كانت مبيعات الأمانة تشكل جزءاً جوهرياً بالمقارنة بالمبيعات العادية.

هذا ويعتبر التمييز بين إيرادات مبيعات بضاعة الأمانة وإيرادات المبيعات العادية هو أدنى حد للمعلومات التي يمكن أن تطلبها إدارة الشركة إذا كان حجم مبيعات الأمانة كبير نسبياً بالمقارنة بالمبيعات العادية. ولذلك، إذا كانت المبيعات عن طريق الأمانة مسألة عرضية، فلا يستلزم الأمر التمييز بين مبيعات الأمانة والمبيعات العادية.

مثال توضيحي عن المحاسبة في سجلات الأصل

إن المفاضلة بين الأساليب المحاسبية البديلة الممكن إستخدامها في دفاتر الأصل تتوقف على ما إذا كان الربح الإجمالي من مبيعات الأمانة يحدد بصفة مستقلة عن الربح الإجمالي من المبيعات العادية، أم لا توجد رغبة للتمييز بينهما الربحين بسبب الجمع بين مبيعات الأمانة والمبيعات العادية.

وسوف نوضح في الجزء التالي قيود اليومية اللازمة في ظل البديلين السابقين، حيث نحدد في البديل الأول الربح الإجمالي من مبيعات الأمانة بصفة مستقلة عن الربح الإجمالي من المبيعات العادية، ونفترض في البديل الثاني، أن مبيعات الأمانة مندمجة مع المبيعات العادية مما يحول دون قياس الربح الإجمالي من مبيعات الأمانة بصفة مستقلة. ونوجه النظر إلى أن البيانات المفترضة في هذا المثال هي نفس البيانات السابق إستخدامها لدى الوكيل البلبيسي، وتتناولها الآن من وجهة نظر الأصل (شركة المطلق).

عرفنا فيما سبق أن شركة المطلق أرسلت عشرة أجهزة تليفزيون كأمانة إلى محلات البليسي، وقد كان سعر البيع المحدد لكل جهاز ١٢٠٠ ريال. والآن نفترض أن تكلفة الجهاز لدى الأصل كانت ٧٥٠ ريال، ونفترض أيضاً أن الأصل تحمل تكاليف تعبئة هذه الأجهزة تبلغ ٩٠ ريال وأضيفت إلى حساب مصروفات التعبئة. أما نقل البضاعة إلى محلات الوكيل فقد تم بواسطة شركة شحن مستقلة قام الوكيل بسداد تكاليفها ومقدارها ٤٠٥ ريال. وكما هو معلوم لدينا فقد قام الوكيل ببيع كل الأجهزة بسعر ١٢٠٠ ريال للجهاز وبعد أن قام الوكيل بخصم العمولة المستحقة له بمعدل ٢٠٪، وكذلك خصم تكاليف النقل وقدرها ٤٠٥ ريال فقد قام بإرسال شيك بالبلغ المستحق عليه وقدره ١٩٥ ٩ ريال مرفقاً به تقرير المبيعات الذي عرضناه في جزء سابق.

وعلى ضوء هذه المعلومات نعرض في الصفحة التالية قيود اليومية في دفاتر الأصل: بأسلوبيين: الأول - بإفترض أن تحديد الأرباح من مبيعات الأمانة بصفة مستقلة، والثاني - بإفترض عدم إمكانية تحديد الأرباح الإجمالية من مبيعات الأمانة بصفة مستقلة.

(٥) ملخص حساب بضاعة الأمانة المرسله في دفتر الأستاذ	بضاعة الأمانة المرسله - البلبيسي	بضاعة الأمانة المرسله - البلبيسي
	٧٩٩٥	٧٥٠٠
	٧٥٠٠	
	٩٠	
	٤٠٥	
	٧٩٩٥	
	٧٩٩٥	
	١٢٠٠٠	
	بيعت الأمانة	تضاف إلى البيعات
	يطرح: تكلفة مبيعات	الإجماليه
	الأمانة ٧٩٩٥	تضاف إلى تكلفة البضاعة البيعة
	١٠٣٩٥	٧٥٠٠
	٢٤٠٠	الإجماليه
	المرسله	تضاف إلى مصروفات التبعيه
	الربح الإجمالي من	٩٠
	١٦٠٥	تضاف إلى مصروفات التبعيه النقل
	بيعات الأمانة	٤٠٥
		تضاف إلى مصروفات المموله
		٢٤٠٠
		الإجماليه

(١) الإصحاح في قائمه الأصل

وإذا كانت بضاعة الأمانة بيعت بالأجل، فعندئذ يرسل الوكيل تقرير المبيعات إلى الأصيل دون أن يرسل شيكاً بالمبلغ المستحق، وفي هذه الحالة يقوم الأصيل بجعل حساب عملاء الأمانة مديناً بدلاً من حساب النقدية. ويتضح من القيود السابقة أنه إذا كان الأصيل لا يحدد الربح الإجمالي من بضاعة الأمانة بصفة مستقلة، فهو عندئذ يجعل حساب المبيعات دائناً عند ورود تقرير المبيعات من الوكيل بدلاً من حساب مبيعات الأمانة، حيث لا توجد ضرورة في هذه الحالة للتمييز بين مبيعات الأمانة والمبيعات العادية. وبالمثل، يتم إضافة العمولة المدفوعة إلى الوكيل إلى مصروفات العمولات الأخرى، وتضاف تكاليف نقل بضاعة الأمانة إلى حساب مصروفات النقل الأخرى.

المحاسبة عن بضاعة الأمانة التي لم تباع بالكامل:

إفترضنا في مثالنا السابق أن الوكيل قد باع بضاعة الأمانة المرسلة إليه بالكامل. وقد أرفق الوكيل في تقرير المبيعات المرسل إلى الأصيل شيكاً بجملة المبلغ المستحق عليه، وقد أفصحت قيود اليومية السابقة في دفاتر الأصيل أنه سجل الربح الإجمالي الناتج من بيع بضاعة الأمانة بالكامل.

أما في هذا الجزء نفترض أن الوكيل قام ببيع أربعة أجهزة فقط من الأجهزة الواردة إليه كأمانة، ونفترض أيضاً أن عملية البيع هذه قد تمت في نهاية الفترة المحاسبية. وفي ظل هذه المتغيرات يجب على الأصيل، عند إعداد القوائم المالية، أن يحدد الربح الإجمالي المحقق من بيع الأجهزة الأربعة، وأن يحدد أيضاً قيمة المخزون المتعلق بالأجهزة الستة التي لم تباع حتى إنتهاء السنة المالية. ونعرض فيما يلي تقرير المبيعات الذي يعده الوكيل في ظل هذه المعلومات:

محلات البليسي
تقرير مبيعات إلى شركة المطلق

ريال	ريال	
٤٨٠٠		المبيعات، بسعر الجهاز ١٢٠٠ ريال
	٤٠٥	الأعباء: تكاليف النقل
<u>١٣٦٥</u>	<u>٩٦٠</u>	العمولة (٤٨٠٠ ريال × ٢٠٪)
٣٤٣٥		جملة المبلغ المستحق للأصيل
<u>١٥٠٠</u>		المبلغ المسدد إلى الأصيل بموجب شيك مرفق
<u>١٩٣٥</u>		الرصيد المستحق للأصيل
<u>٦ أجهزة</u>		رصيد أجهزة التلفزيون التي لم تباع

وعلى ضوء هذه الافتراضات نعرض في الصفحة التالية قيود اليومية المتعلقة ببضاعة الأمانة التي لم تباع بالكامل. وسوف يلاحظ أننا استخدمنا المبادئ المحاسبية المتعارف عليها فيما يتعلق بالتكاليف المرتبطة ببضاعة الأمانة لتحديد نصيب المخزون منها. أما العمولة التي يتقاضاها الوكيل فيتقصر حسابها على الوحدات المباعة حيث تعتبر مصروفات عمليات متعلقة بالفترة المحاسبية.

شركة العطارق (الأصيل)

- قيود اليومية، وحساب دفتر الأستاذ، والإفصاح بالميزانية الموسومة عن بضاعة أمانة لم يتاج بالكامل (نظام المخزون المستمر)
 عدم تحديد الربح الإجمالي بعضه مستقلة
 البيلان
 (١) شحن بضاعة برسم الأمانة تكلفتها ٧٥٠٠ بضاعة الأمانة المرسله - البليبي
 ٧٥٠٠ المخزون
 ٧٥٠٠

- لا ضرورة لإجراء قيود، لأن إجمالي
 مصروفات التبعة سوف تدرج ضمن
 مصروفات المبيعات.
 (٢) مصاريف تبيعة بضاعة الأمانة قدرها ٩٠ بضاعة الأمانة المرسله - البليبي
 ٩٠ مصروفات التبعة
 ٩٠

- مصفوفات التبيعة
 (٣) مبيعات بضاعة الأمانة وفقاً لقرار الوكيل ١٥٠٠ التقديية
 ٤٨٠٠ ريال، واستلام شيك من الوكيل ١٩٣٥ العملاء - الوكيل البليبي
 يبلغ ١٥٠٠ ريال، بعد قيامه بخمسم ٤٠٥ بضاعة الأمانة المرسله - البليبي
 تكاليف نقل ٤٠٥ ريال وعمولة ٩٦٠ مصروفات المرئله -
 ٩٦٠ مبيعات الأمانة.
 ٣٠٠٠ تكلفه المبيعات
 ٣٠٠٠ بضاعة الأمانة المرسله -
 البليبي

- (٤) تسجل تكلفه البضاعة المبيعة كامائة
 $4 \times 400 = 1600$ ريال
 $1600 + 400 = 2000$ ريال
 ٣١٩٨ تكلفه مبيعات الأمانة
 ٣١٩٨ بضاعة الأمانة
 المرسله - البليبي

بضعة الأمانة المرسله - البلبيسي	(٥) تأجيل التكاليف المباشرة المتعلقة ببضعة الأمانة غير المبيعة في حالة عدم تحديد الربح بضعة مستقلة: تكاليف تمجتها (٩ x ٦) = ٥٤ ريال تكاليف النقل (٦ x ٤٠٥ =) ٢٤٣ الجمله ٢٩٧
مصرفات التبعة	٥٤
مصرفات النقل	٢٤٣
بضعة الأمانة المرسله - البلبيسي	(٦) ملخص حساب بضعة الأمانة المرسله في دفتر الأستاذ لا يستلزم الأمر إجراء قيود
بضعة الأمانة المرسله - البلبيسي	٣١٩٨
٣٠٠٠	٧٥٠٠
٣٧٩٧	٩٠
٧٧٩٧	٤٠٥
الرصيد	٤٧٩٧
الأصول المتداولة:	٤٧٩٧
مخزون بضعة الأمانة ٣٧٩٧	٤٧٩٧
مخزون بضعة الأمانة ٣٧٩٧	٤٧٩٧
مخزون بضعة الأمانة ٣٧٩٧	٤٧٩٧
مخزون بضعة الأمانة ٣٧٩٧	٤٧٩٧
مخزون بضعة الأمانة ٣٧٩٧	٤٧٩٧
مخزون بضعة الأمانة ٣٧٩٧	٤٧٩٧
مخزون بضعة الأمانة ٣٧٩٧	٤٧٩٧
مخزون بضعة الأمانة ٣٧٩٧	٤٧٩٧
مخزون بضعة الأمانة ٣٧٩٧	٤٧٩٧
مخزون بضعة الأمانة ٣٧٩٧	٤٧٩٧
مخزون بضعة الأمانة ٣٧٩٧	٤٧٩٧
مخزون بضعة الأمانة ٣٧٩٧	٤٧٩٧
مخزون بضعة الأمانة ٣٧٩٧	٤٧٩٧

(٧) الإفصاح في الميزانية العمومية

بضاعة الأمانة غير المباعة والمرتدة بمعرفة الوكيل:

Return of unsold merchandise by consignee

لقد ركزنا في الجزء السابق على تحميل تكاليف تعبئة ونقل البضاعة إلى الوكيل على المخزون سواء قام الأصل بدفع هذه التكاليف بطريقة مباشرة أو قام بدفعها الوكيل. ومع ذلك، إذا قام الوكيل لسبب أو لآخر برد البضاعة إلى الأصل، فعندئذ يجب معالجة تكاليف التعبئة والنقل الأصلية (التي حدثت عند ورود البضاعة إلى الوكيل) كمصروفات تحمل على الفترة المحاسبية الجارية. ومبرر هذه المعالجة إنتفاء المنفعة المكانية التي حققتها هذه التكاليف عند رد البضاعة. وكذلك الحال يجب تحميل مصروفات الفترة بأي تكاليف تحدث بمعرفة الأصل لاسترداد البضاعة أو إصلاحها حتى تكون صالحة للبيع.

هذا ويجب التمييز بطريقة واضحة بين تكاليف نقل بضاعة الأمانة وتكاليف نقل بضاعة المبيعات العادية. فتكاليف نقل بضاعة الأمانة إلى الوكيل تولد قيمة إضافية لبضاعة الأمانة التي تظل ملكاً للأصل. ولذلك يجب مقابلة هذه التكلفة الإضافية (أو القيمة الإضافية) علاوة على تكلفة شراء أو إنتاج هذه البضاعة بالإيرادات المتوقعة في الفترات المحاسبية المقبلة عندما تباع بضاعة الأمانة. أما تكاليف نقل بضاعة (عند شراء البضاعة بمعرفة الأصل) المبيعات العادية فتسجل كمصروفات في الفترة التي حدثت فيها عملية البيع.

المبالغ التي تدفع مقدماً بمعرفة الوكلاء: Advances from consignees

بالرغم من معالجة المبالغ التي قد يدفعها الوكيل مقدماً في الجانب الدائن من حساب بضاعة الأمانة المرسل، إلا أن الإجراء السليم هو تسجيل هذه المبالغ في الجانب الدائن من حساب إلزامات بعنوان «مدفوعات مقدمة من الوكلاء»، وفي مثل هذه الحالة سوف يفصح حساب بضاعة الأمانة باستمرار عن القيمة الدفترية لبضاعة الأمانة بدلاً من الإفصاح عن الإلزامات الصافية المستحقة للوكيل.

طبيعة حساب بضاعة الأمانة المرسلة:

Nature of the consignment out account

عند محاولة التعرف على طبيعة ووظيفة حساب بضاعة الأمانة المرسلة، سوف نتجه لأول وهلة إلى تحديد طبيعة هذا الحساب بالمقارنة مع أنواع الحسابات الخمسة الرئيسية المعروفة وهي: الأصول، والالتزامات، وحقوق الملكية، والمصروفات، ثم الإيرادات. ولكن تبويب حساب بضاعة الأمانة المرسلة في هذا الإطار سوف يتوقف على الطريقة أو الأسلوب المستخدم في المحاسبة عن بضاعة الأمانة.

وبصفة عامة، ينتمي حساب بضاعة الأمانة المرسلة إلى عناصر الأصول بصرف النظر عما إذا كانت الأرباح الإجمالية من مبيعات الأمانة تحدد بصفة مستقلة أم لا. ومن المعروف يجعل حساب بضاعة الأمانة المرسلة مدينياً بتكاليف البضاعة التي يتم شحنها إلى الوكيل، وسواء قام الوكيل ببيع كل البضاعة أم جزء منها يجب تحويل تكلفة الجزء المبيع من حساب بضاعة الأمانة المرسلة إلى حساب تكلفة البضاعة المباعة كأمانة. وبمعنى آخر، تعتبر بضاعة الأمانة المرسلة من عناصر الأصول المتداولة، حيث قد تظهر كعنصر مستقل من عناصر المخزون أو تدمج مع عناصر المخزون الأخرى. وكما أشرنا من قبل تعتبر تكلفة التعبئة والنقل من تكاليف المخزون ولذلك يجب تسجيل هذه العناصر في الجانب المدين من حساب بضاعة الأمانة المرسلة.

ومن المفاهيم الأخرى المتعلقة بحساب بضاعة الأمانة المرسلة أن يجعل هذا الحساب مدينياً بكل تكاليف البضاعة المشحونة إلى الوكيل، ويجعل دائناً بالمبالغ التي يسدها الوكيل. وفي مثل هذه الحالة سوف يسفر حساب بضاعة الأمانة المرسلة عن رصيد دائن عندما تباع كل البضاعة. وهذا الرصيد الدائن يمثل الأرباح التي اكتسبها الأصيل، ولذلك يقفل هذا الرصيد بجعل حساب بضاعة الأمانة المرسلة مدينياً وحساب الأرباح من مبيعات بضاعة الأمانة دائناً. وعندئذ لا يستلزم الأمر استخدام حساب مبيعات بضاعة الأمانة وحساب تكلفة مبيعات بضاعة الأمانة، ولا تفصح قائمة الدخل عن المبيعات التي تمت عن طريق الوكلاء. وفي ظل هذا

الرئيسية فهو يصبح خليطاً من عناصر تنتمي للأصول والإيرادات ولذلك يجب إقفالها أو تخفيض عناصر الأصول (بتكلفة بضاعة الأمانة غير المباعة) قبل إعداد القوائم المالية في نهاية الفترة المحاسبية.

والجدير بالذكر أن الأساليب التي عرضناها في هذا المرجع عن المحاسبة عن بضاعة الأمانة تستخدم على نطاق واسع ، ومع ذلك هناك أساليب محاسبية بديلة أخرى .

أسئلة وتمارين وحالات ومشاكل

أولاً - الأسئلة :

(١) ما الخصائص الأكثر أهمية التي تميز البيع بالتقسيط عن البيع العادي بفترة اثنان مقدارها ٣٠ يوماً؟.

(٢) قرر أحد الطلبة، في مناقشة حول التأيد النظري للمحاسبة وفقاً لأسلوب التقسيط، بأنه «إذا ما استمرت منشأة تجارية في بيع بضاعتها بالتقسيط (من ثلاجات وغسالات، وسيارات... إلخ) على فترة طولها ٣٦ شهراً، فلا أحد يستطيع التنبؤ بما ستكون عليه عمليات تحصيل الأقساط من صعوبة وتكلفة. كما إنه إذا ما اعترف بتحقيق إجمالي الربح في تاريخ البيع فسيكون هناك انتهاكاً للمفاهيم المحاسبية المستقرة والمتعارف عليها مثل التحفظ، ومدى إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية. «ما المبررات التي تستطيع عرضها في مقابل الرأي الوارد في هذه العبارة؟.

(٣) ما موقف مجلس مبادئ المحاسبة المالية الأمريكي والوارد في الرأي رقم ١٠ بخصوص استخدام أسلوب التقسيط لأغراض المحاسبة المالية؟.

(٤) وافقت «شركة شوقي» في العاشر من شهر ذي القعدة سنة ١٤٠٣ هـ على أن تبيع قطعة أرض بمبلغ ١٥٠.٠٠٠ ريال، والتي كانت قد اشترتها منذ خمس سنوات بمبلغ ٦٠.٠٠٠ ريال. وقد عرض المشتري أن يدفع مبلغ ٤٤.٠٠٠ ريال مقدماً، ويسدد الباقي على ٢٠ قسطاً نصف سنوي بالإضافة

إلى فوائد بنسبة ١٥٪ على الرصيد غير المسدد من المبلغ الأصلي.

بافتراض أن شركة شوقي (التي لا تتعامل في العقارات) تحسب صافي الدخل على أساس السنة التقويمية (العام الهجري)، وأنها اختارت أن تستخدم أسلوب التقسيط في المحاسبة بغرض تحديد ضريبة الدخل. ما قيمة إجمالي الربح المحقق عن سنة ١٤٠٣ هـ بغرض تحديد ضريبة الدخل؟.

(٥) ظهر قيد اليومية التالي في السجلات المحاسبية «الشركة الجارم لاستصلاح وبيع الأراضي»، والتي تستخدم أسلوب التقسيط في المحاسبة:

المخزون (أراضي مستردة)	٢٠٠٠
إجمالي الأرباح المؤجلة عن المبيعات بالتقسيط - سنة ١٤٠٦	١٥٠٥
مصروف عقود التقسيط المشكوك في تحصيلها	٧٩٥
عملاء عقود التقسيط	٤٣٠٠

أحسب معدل الربح الإجمالي على المبيعات الأصلية، وما هو المصدر المحتمل لمبلغ الـ ٢٠٠٠ ريال الذي جعل به حساب المخزون مدينياً؟.

(٦) ما القيمة العادلة الجارية التي يجب أن تؤخذ في الاعتبار عند تحديد قيمة السلعة المستبدلة؟ وما المعالجة المحاسبية التي توصي بها عن أي زيادة في القيمة الاستبدالية المحددة للعملاء عن السلعة المستبدلة؟.

(٧) ما الظروف الواجب توافرها بصفة عامة قبل استخدام أساس الاستحقاق للمحاسبة عن بيع أراضي بالتقسيط؟.

(٨) ناقش التويب المناسب للأرباح الإجمالية المؤجلة عن مبيعات أراضي بالتقسيط على أن تشمل إجابتك على ما سبق من اعتبارات عملية ونظرية في هذا المجال.

(٩) لماذا تختلف بضاعة الأمانة عن بيع البضاعة؟.

(١٠) تبيع «شركة النوشان» بضاعتها نقداً، وبالأجل بشروط ائتمان تقضي بالسحاح بالسداد خلال فترة طولها ٣٠ يوماً، كما تقوم بعمليات بيع أخرى عن طريق وكلاء البيع. أشرح كيف تختلف طريقتي البيع فيما يتعلق بالوقت الذي تعتبر

فيه الأرباح محققة. وما العلاقة، إن وجدت، الموجودة بين تحقق الربح وتسلم النقدية بمعرفة شركة النوشان؟.

(١١) إذكر الأسباب التي تجعل استخدام نظام بضاعة الأمانة مفيداً لكل من الأصيل والوكيل.

(١٢) تسلمت «شركة الراشد» في ٣٠ من ذي الحجة، تقريراً من أحد وكلائها يفيد بأنه قد باع ٤٠ محركاً من محركات السيارات التي في حيازته بصفة أمانة والبالغ عددها ١٠٠ محرك، إلا أنه لم يرفق شيكاً بقيمة المستحق لها مع هذا التقرير. وقد أشار في تقريره إلى أن الدفع سيتم مؤخراً. وتمسك شركة الراشد سجلاتها المحاسبية على أساس السنة التقويمية (المهجريّة) وتستخدم نظام المخزون المستمر، وقد حددت أرباح مبيعات بضاعة الأمانة بصورة مستقلة عن أرباح المبيعات العادية. ما الأجراء المحاسبي، إن وجد، الواجب اتباعه من جانب شركة الراشد في ٣٠ من ذي الحجة بخصوص تقرير الوكيل؟.

(١٣) تستخدم «شركة الراضي» بطاقات الأوامر الإنتاجية في تجميع تكاليف انتاج المحركات الخاصة بالسفن صغيرة الحجم. وقد تم انتاج الأمر الإنتاجي رقم «ك-٣٧» والذي يتكون من ١٠٠ محرك متماثل بتكلفة قدرها ١٤٠٠٠ ريال، وذلك في ٢٠ من ربيع الأول. وتم شحن ٢٥ محركاً كأمانة إلى الموزع الموجود في مدينة الدمام، وإرسال ٢٥ محركاً أخرى إلى وكيل لها في مدينة جدة. وكانت المحركات المتبقية وعددها ٥٠ محركاً موجودة بمخازن الشركة في ٣٠ من ربيع الأول (نهاية السنة المالية). ولم يرسل أي من الوكيلين كشف بحساب المبيعات عن شهر ربيع الأول. حدد كمية وقيمة المحركات التي يجب أن تظهر في الميزانية العمومية لشركة الراضي في ٣٠ من ربيع الأول.

(١٤) وضع بالنسبة لكل حساب من حسابات الأستاذ التالية، ما إذا كان ينبغي إلى دفتر الأستاذ العام للأصيل أو للوكيل، وأي منها يكون رصيده العادي مدينياً أو دائئاً، وكيف يوب كل منها في القوائم المالية:

أ - تكلفة مبيعات بضاعة الأمانة.

ب - بضاعة الأمانة المرسلة .

ج - مبيعات بضاعة الأمانة .

د - بضاعة الأمانة الواردة .

(١٥) ما الفرق، أن وجد، الذي تراه بين تكاليف الشحن للخارج الخاصة بالمبيعات العادية، وتكاليف الشحن للخارج الخاصة ببضاعة الأمانة المرسلة؟.

(١٦) تقوم «شركة الجلوى» بتسويق جزء من بضاعتها باستخدام نظام بضاعة الأمانة، على الرغم من أن معظم بضاعتها تباع بالأجل بشروط تسمح بالسداد خلال فترة اثنتان طولها ٣٠ يوماً. ويتم تسجيل بضاعة الأمانة المرسلة للوكلاء في فواتير مبيعات يتم ترحيل قيمتها إلى الجانب المدين من حسابات العملاء وفي الجانب الدائن من حساب المبيعات. ولا تعتمد الشركة في مراجعة سجلاتها وقوائمها المالية على المحاسبين والمراجعين القانونيين. وقد طلب منك، بناء على اقتراح من بنك الشركة، أن تقوم بمراجعة القوائم المالية للشركة عن العام الجاري. ما الإجراء الاستثنائي الذي يجب أن تتبعه حيال الأسلوب الذي تنتهجه شركة الجلوى في المحاسبة عن بضاعة الأمانة؟ إشرح. وما قيود التسوية، إن وجدت، اللازمة في نهاية السنة المالية؟.

ثانياً - التمارين :

التمرين الأول :

حدد أفضل إجابة عن كل سؤال من الأسئلة ذات الاختيار المتعدد التالية :

(١) باعت «شركة الوراق» آلة إلى شركة الورداني «في غرة المحرم سنة ١٤٠١ هـ. وبلغ سعر البيع النقدي لهذه الآلة ١٠٠ ٣٧٩ ريال، إلا أن البيع بعقد تقسيط يستلزم سداد أقساط سنوية متساوية قيمة كل منها ١٠٠ ٠٠٠ ريال مشتملة على فوائد بمعدل ١٠٪ ولمدة خمس سنوات. ويستحق القسط الأول في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠١ هـ. ما قيمة إبراد

الفوائد التي يجب تضمينها في قائمة دخل شركة الوراق من السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٣ هـ (العام الثالث للعقد)؟.

أ - ١٨٠ ٢٤ ريال.

ب - ٨٧١ ٢٤ ريال

ج - ٣٧٩١٠ ريال.

د - ٥٠ ٠٠٠ ريال

هـ - مبلغ آخر هو..... .

(٢) تتضمن قوائم أسعار أحد موزعي السيارات طرازاً جديداً من السيارات تكلفة الوحدة منه ٥٠٠٠ ريال بسعر ٨٠٠٠ ريال. ويرغب أحد العملاء في استبدال سيارته القديمة التي قدر لها قيمة استبدالية مقدارها ٢٠٠٠ ريال مقابل سيارة من الطراز الجديد على أن يسدد الرصيد المتبقي وقدره ٦٠٠٠ ريال على ٢٤ قسطاً شهرياً متساوياً قيمة كل منها ٣١٠ ريال مضافاً إليه الفوائد المستحقة. ويتوقع الموزع بيع السيارة القديمة بمبلغ ١٨٠٠ ريال بعد إعادة تجهيدها بتكلفة مقدارها ٣٠٠ ريال. ويبلغ معدل الربح الإجمالي العادي على السيارات المستعملة ١٠٪. يجب على محاسب الموزع عند إجراء قيد اليومية اللازم لإثبات عملية بيع السيارة الجديدة:

أ - جعل حساب مخزون (السيارات المستبدلة) مدينياً بمبلغ ٢٠٠٠ ريال.

ب - جعل حساب مخزون (السيارات الجديدة) دائئاً بمبلغ ٤٣٢٠ ريال.

ج - جعل حساب المبيعات بالتقسيط دائئاً بمبلغ ٧٣٢٠ ريال.

د - جعل حساب خسائر الاستبدال مدينياً بمبلغ ٦٨٠ ريال.

(٣) أي العناصر التالية لا يعتد به عند تحديد القيمة العادلة الجارية للسلعة المستردة في حالة التوقف عن سداد أقساط عقد البيع؟.

أ - الربح الإجمالي المؤجل عن العقد في تاريخ التوقف عن السداد.

ب - التكاليف اللازمة لإعادة تهيئة وتجديد السلعة.

ج - الربح الإجمالي العادي عن إعادة بيع السلعة.

د - سعر البيع المتوقع للسلعة (بعد إعادة تجهيدها).

(٤) تسلم «راشد الجرمي» بضاعة أمانة عبارة عن ١٠٠ لعبة أطفال من «شركة الفتحي» في ٧ من شوال ١٤٠٢ هـ. وتقضي تعليقات شركة الفتحي إلى راشد بأن يبيع اللعبة الواحدة من هذه اللعب بمبلغ ١٠٠ ريال، والذي يكفل معدل ربح إجمالي قدر ٢٠٪ لشركة الفتحي. وقد دفع راشد مبلغ ٢٤٠ ريال في ٧ من شوال ١٤٠٥ هـ مقابل تكاليف شحن هذه البضاعة إليه. يجب على الراشد أن يجعل حساب بضاعة الأمانة الواردة - شركة الفتحي «مدنياً، في ٧ من شوال ١٤٠٥ هـ، بمبلغ:

أ - ٢٤٠ ريال.

ب - ١٠٠٠٠ ريال.

ج - ٨٠٠٠ ريال.

د - ٨٢٤٠ ريال

هـ - مبلغ آخر هو.....

(٥) يشتمل المخزون السلعي لشركة الشربيني في ٣٠ من رمضان ١٤٠١ هـ، على البنود التالية:

بضاعة أمانة (لشركة الشربيني) بسعر البيع (بتضمن

نسبة إضافة مقدارها ٤٠٪ من التكلفة) ٧٠٠٠ ريال

بضاعة مشتاة، بالطريق (شحن من المورد على أساس

فوب مكان الشحن) ٦٠٠٠ ريال

بضاعة أمانة للغير ٤٠٠٠ ريال

بضاعة مبيعة بحق الرد (سعر البيع ٢٥٠٠، والتكلفة ٢٠٠٠) ٢٥٠٠ ريال

يجب تخفيض المخزون السلعي لشركة الشربيني، في ٣٠ من رمضان ١٤٠١ هـ، في ضوء المعلومات السابقة بمبلغ:

أ - ٦٥٠٠ ريال.

ب - ٧٣٠٠ ريال.

ج - ٨٥٠٠ ريال.

د - ١٣٥٠٠ ريال.

هـ - مبلغ آخر هو.....

التمرين الثاني:

باعت «شركة العلوي للأراضي» قطعة أرض تكلفتها ٣٠٠٠٠ ريال بمبلغ ٥٠٠٠٠ ريال من رمضان ١٤٠١ هـ. وقد تسلمت شركة العلوي مبلغ ٨٠٠٠ ريال مقدماً، وسيتم سداد الرصيد المتبقي بمعدل ٣٠٠٠ ريال كل ثلاثة أشهر، تبدأ في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠١ هـ. وقد وافق المشتري، بالإضافة إلى ذلك، على دفع فائدة بمعدل ربع سنوي قدره ٢٪ على الرصيد غير المسدد من المبلغ الأصلي. ولما كانت نسبة عدم التأكد من تحصيل الأقساط عالية، فقد إختارت الشركة استخدام أسلوب التقسيط للتقرير عن الأرباح لكل من أغراض المحاسبة المالية وضرائب الدخل.

المطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل (مع تجاهل مصروفات البيع):

أ - بيع الأراضي.

ب - تسلم القسط الأول في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠١ هـ.

ج - الأرباح المحققة عن سنة ١٤٠١ هـ وفقاً لأسلوب التقسيط في المحاسبة.

التمرين الثالث:

باعت «شركة النور» في بداية سنة ١٤٠١ هـ، قطعة أرض قيمتها الدفترية ٤٠٠٠٠ ريال بمبلغ ١٠٠٠٠٠ ريال. وقد دفع المشتري مبلغ ١٠٠٠٠ ريال مقدماً ووافق على سداد المتبقي بالإضافة إلى الفوائد على ثلاثة أقساط سنوية متساوية تبدأ في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠١ هـ.

المطلوب:

إعداد ورقة عمل، يفترض أن التحصيل تم حسب الإتفاق، توضح إجمالي الربح الذي ستعترف به الشركة عن كل سنة، وذلك في ظل (مع تجاهل مصروفات البيع):

أ - أساس الإستحقاق.

ب - أسلوب التقسيط.

ج - أسلوب إسترداد التكلفة.

التمرين الرابع :

كان معدل الأرباح الإجمالية «لشركة الشواربي» ٣٥٪، و ٣٣٪، و ٣٠٪، من سعر البيع للسنوات ١٤٠١ هـ، و ١٤٠٢، و ١٤٠٣ هـ على التوالي. وفيما يلي أرصدة الحسابات المتاحة في نهاية سنة ١٤٠٣ هـ:

مبيعات	عملاء عقود التقسيط	الأرباح الإجمالية المؤجلة (قبل التسوية)
سنة ١٤٠١ هـ	٦٠٠٠ ريال	٧٢٣٠ ريال
سنة ١٤٠٢ هـ	٦١٥٠٠	٦٠٧٥٠
سنة ١٤٠٣ هـ	١٩٥٠٠٠	١٢٠١٥٠

تتضمن حسابات عملاء عقود التقسيط والأرباح الإجمالية المؤجلة الفوائد والمصرفات المحملة.

المطلوب :

إجراء قيد يومية في نهاية ١٤٠٣ هـ لتسجيل الأرباح الإجمالية المحققة عن المبيعات بالتقسيط.

التمرين الخامس :

باعت «شركة الراضي» في سنة ١٤٠٥ هـ، سلعة بعقد تقسيط بمبلغ ١٦٠٠ ريال بربح إجمالي قدره ٢٥٪ من التكلفة. وقد تم تحصيل مبلغ إجمالي قدره ٦٠٠ ريال عن هذا العقد خلال سنة ١٤٠٥ هـ، ولم يتم تحصيل أي مبلغ عن هذا العقد خلال سنة ١٤٠٦ هـ، وعليه تم إسترداد السلعة. وكانت القيمة العادلة الجارية لهذه السلعة ٦٨٠ ريال، إلا أن محاسب شركة الراضي سجل عملية الإسترداد على النحو التالي:

١٠٠٠ مخصص حسابات عملاء عقود التقسيط المشكوك في تحصيلها

١٠٠٠ عملاء عقود التقسيط سنة ١٤٠٥

لإعدام حسابات عملاء عقود التقسيط الذين توقفوا عن السداد

المطلوب:

إجراء قيد يومية لتصحيح السجلات المحاسبية، بإفتراض أن حسابات الأستاذ لم تغفل عن سنة ١٤٠٦ هـ، وأن سياسة الشركة تقوم على أساس إستخدام مخصص لحسابات عملاء عقود التقسيط المشكوك في تحصيلها، وتجاهل الفوائد والمصروفات المحملة، وإفتراض أن شركة الراضي تسجل المبيعات بالتقسيط على أساس الإستحقاق.

التمرين السادس:

باعت «شركة الجفالي» سيارة جديدة بسعرها المحدد في قائمة الأسعار ومقداره ٦٦٠٠ ريال، وتسلمت مبلغ ٣٠٠ ريال نقداً، وسيارة مستخدمة قيمتها الإستبدالية ١٥٠٠ ريال، على أن يسدّد الباقي وقدره ٤٨٠٠ ريال على ٢٤ قسطاً شهرياً متساوياً. وكانت تكلفة السيارة الجديدة ١٠٠٠ ريال. وتتوقع شركة الجفالي أن تعيد تجديد السيارة المستبدلة بتكلفة مقدارها ٢٠٠ ريال، وأن تعيد بيعها بمبلغ ١٣٠٠ ريال. وتباع السيارات المستعملة عادة بربح إجمالي قدره ٢٥٪ من سعر البيع.

المطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل (مع تجاهل الفوائد والمصروفات المحملة):

أ - بيع السيارة الجديدة.

ب - تكاليف تهيئة وتجديد السيارة التي تم الحصول عليها في عملية الإستبدال.

ج - بيع السيارة المستعملة نقداً بسعر ١٢٥٠ ريال (بخسارة).

التمرين السابع :

تبيع «شركة العدوي» البضاعة بعقود بيع بالتقسيط على ثلاث سنوات. وكانت نتائج عمليات الشركة في ٣٠ من صفر ١٤٠٥ هـ، نهاية العام المالي الأول لها، وقبل ضرائب الدخل على النحو التالي:

مبيعات	١ ٠٠٠ ٠٠٠	ريال
تكلفة البضاعة	٧٠٠ ٠٠٠	
مصرفات العمليات	٨٠ ٠٠٠	ريال

وكان رصيد حساب عملاء عقود التقسيط في ٣٠ من صفر ١٤٠٥ هـ، ٦٠٠ ٠٠٠ ريال، وليس من الضروري عمل خصص لحسابات عملاء عقود التقسيط المشكوك في تحصيلها.

المطلوب:

إجراء قيد اليومية اللازم لتسجيل ضرائب الدخل في ٣٠ من صفر ١٤٠٥ هـ، بإفتراض أن شركة العدوي تحاسب عن المبيعات طبقاً لأساس الاستحقاق لأغراض المحاسبة المالية، وطبقاً لأسلوب التقسيط للمحاسبة عن ضرائب الدخل، وإفتراض أن ضرائب الدخل ٤٥٪.

التمرين الثامن:

تستخدم «شركة الربيعان»، لأغراض المحاسبة المالية، أساس الاستحقاق للمحاسبة عن المبيعات بالتقسيط، كما تستخدم أسلوب التقسيط لأغراض المحاسبة عن ضرائب الدخل. ولا توجد أي فروق أخرى بين الدخل المحاسبي قبل الضرائب والدخل الخاضع للضريبة. وكان الدخل المحاسبي قبل الضرائب لشركة الربيعان ٥٠٠ ٠٠٠ ريال عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من ذي القعدة ١٤٠٢ هـ، ويصل معدل ضرائب الدخل ٦٠٪. ويتضح من السجلات المحاسبية لضرائب الدخل أن هناك أرباحاً إجمالية مؤجلة عن المبيعات بالتقسيط مقدارها ٨٠ ٠٠٠ ريال، و ١٢٠ ٠٠٠ ريال في ٣٠ من ذي القعدة ١٤٠١ هـ، و ٣٠ من ذي القعدة ١٤٠٢ هـ، على التوالي.

المطلوب:

إجراء قيد أو قيود اليومية اللازمة لتسجيل مصروف ضرائب الدخل الخاص بشركة الربيعان عن العام المنتهي في ٣٠ من ذي القعدة ١٤٠٢ هـ.

التمرين التاسع:

يظهر حساب بضاعة الأمانة المرسلة في السجلات المحاسبية لشركة الرمضاني عن سنة ١٤٠١ هـ، على النحو التالي:

التاريخ	بيان	مدین	دائن	رصید
إرسال ٢٠ وحدة		٣٢٠٠		٣٢٠٠
تكاليف الشحن المدفوعة بمعرفة الأصيل	٢٦٠			٣٤٦٠
تكاليف تعبئة حدثت بمعرفة الوكيل	١٠٠			٣٥٦٠
عمولة عن بيع ١٢ وحدة		٣٦٠		٣٩٢٠
سعر بيع ١٢ وحدة			٣٦٠٠	٣٢٠

وقد جعلت شركة الرمضاني حساب بضاعة الأمانة مديناف بكافة التكاليف المتعلقة ببضاعة الأمانة، ودائناً بسعر البيع الإجمالي للوحدات المباعة. وبلغت النقدية المتسلمة من الوكيل ٣١٤٠ ريال.

المطلوب:

أ - إجراء قيد يومية في السجلات المحاسبية للأصيل لتصحيح حساب بضاعة الأمانة المرسلة في نهاية سنة ١٤٠١ هـ، بافتراض أن أرباح بضاعة الأمانة تحدد بصورة مستقلة. (وضع كافة العمليات الحسابية).

ب - إجراء قيود اليومية التي تظهر في السجلات المحاسبية للوكيل، بافتراض أن أرباح بضاعة الأمانة تحدد بصورة مستقلة، وأن بيع البضاعة يتم نقداً، وأن الوكيل قد أرسل حوالة بالمستحق بالكامل للموكل في نهاية سنة ١٤٠١ هـ.

التمرين العاشر :

تقوم «شركة الفهد» بتسوق أجهزة الراديو الخاصة بها عن طريق تجار التجزئة كبضاعة أمانة، وتجعل حسابات العملاء مدينة بسعر التجزئة لبضاعة الأمانة من هذه الأجهزة، وحساب المبيعات دائناً به.

وتجعل مصروفات الفترة المحاسبية الحالية مدينة بكافة التكاليف المتعلقة بأجهزة الراديو المرسلة بصفة أمانة، كما تجعل حسابات العملاء دائنة بصافي المتحصلات من الوكلاء.

وقد قامت الشركة بشحن ٥٠٠ جهاز راديو إلى «محلات الموسى» خلال شهر ذي الحجة، وتبلغ تكلفة الجهاز الواحد ٦٠ ريالاً، وسعر بيعه بالتجزئة ١٠٠ ريال. وبلغت تكاليف شحن هذه البضاعة ١١٠٠ ريال جعل حساب مصروفات الشحن مدينةً بها بمعرفة للأصيل. وقد قامت «محلات الموسى» بتحويل مبلغ ٣٥ ٥٥٠ ريال لشركة الفهد في ٣٠ من ذي الحجة كنسوبة إجمالية حتى تاريخه، وقامت الشركة بجعل حسابات العملاء دائنة بهذا المبلغ، كما خصم الوكيل عمولته ومقدارها ١٠ ريالات عن كل جهاز مبيع، وخصم كذلك مبلغ ٤٥٠ ريالاً كمصروفات توزيع عن الأجهزة المباعة.

المطلوب :

أ - حساب عدد أجهزة الراديو المباعة بمعرفة الوكيل (محلات الموسى).

ب - إجراء قيد اليومية اللازم لتصحيح السجلات المحاسبية للأصيل في ٣٠ من ذي الحجة. بافتراض أن السجلات المحاسبية ما زالت مفتوحة وأن الشركة تستخدم نظام المخزون المستمر، ومفترضاً كذلك أن أرباح بضاعة الأمانة تحدد بصورة مستقلة باستخدام حسابات للإيرادات والمصروفات خاصة بها، مع مراعاة تخصيص التكاليف الخاصة ببضاعة الأمانة بين الأجهزة المباعة، والمخزون من هذه الأجهزة.

التمرين الحادي عشر:

فيما يلي المعلومات المتعلقة بالمبيعات العادية ومبيعات بضاعة الأمانة لشركة الألفي» عن السنة المنتهية في ٣٠ من جمادى الآخرة سنة ١٤٠٦ هـ:

المبيعات العادية	مبيعات بضاعة الأمانة	الإجمالي	
١٢٠ ٠٠٠ ريال	٣٠ ٠٠٠ ريال	١٥٠ ٠٠٠ ريال	المبيعات
٨٤ ٠٠٠	٢٦ ٠٠٠	١١٠ ٠٠٠	تكلفة البضاعة المباعة
؟	١٧٦٠	١٦٩١٠	مصرفات العمليات

وتبلغ مصروفات ضرائب الدخل ٢٠٪ على الدخل المحاسبي قبل الضرائب. وقد تأكدت من وجود بضاعة تكلفتها ٦٥٠٠ ريال في حيازة الوكلاء، وتم تضمينها في تكلفة بضاعة الأمانة المباعة. وتم تخصيص مبلغ ١٥١٥٠ ريال (أكثر من نصفها ثابت) بين المبيعات العادية ومبيعات الأمانة على أساس الحجم. وتتضمن مصروفات العمليات المتعلقة بمبيعات الأمانة عمولة مقدارها ٥٪. وتكاليف مقدارها ٢٦٠ ريال تمت بمعرفة الوكلاء وترتبط بكل بضاعة الأمانة التي أرسلت إليهم وتكلفتها ٢٦٠٠٠ ريال.

المطلوب:

إعداد قائمة دخل توضح صافي الدخل عن المبيعات العادية، ومبيعات الأمانة، وإجمالي المبيعات من خلال أعمدة مستقلة. ثم قدم توصياتك لإدارة الشركة بخصوص استمرارها من عدمه في البيع باستخدام نظام الأمانة.

ثالثاً: الحالات

الحالة الأولى:

يعمل كل من «إبراهيم المقرن»، و«علي المحيمد» محاسبان قانونيان ويسعيان إلى إنشاء قسماً في مكتبهما خاصاً بالإستشارات والخدمات الإدارية في مجال مزاولتهما للمهنة. وقد أتاحت «شركة البدوي» لهما الفرصة الملائمة للقيام بهذا العمل. وتنتج شركة البدوي نوعاً من الآلات وتبيعها مباشرة من خلال محلات تجارة الجملة، وبعض محلات تجارة التجزئة الكبيرة. ومن خلال معادنة تليفونية تتعلق ببعض الأمور الخاصة بضرائب الدخل بين كل من مدير شركة البدوي وإبراهيم المقرن، طرح مدير الشركة السؤال التالي عليه: «نحن نهم ببيع منتجاتنا على أساس بضاعة الأمانة بالإضافة إلى منافذ التوزيع الحالية، فهل هناك من جدوى إذا ما أنشأنا نظاماً محاسبياً يوضح بصورة مستقلة صافي الدخل المكتسب عن مبيعات الأمانة؟»، وإني لا أملك الوقت الكافي لمناقشة هذا الموضوع الآن ولكن أكتب لي تقريراً حول هذا الموضوع، ودع لي فرصة دراسة ما جاء به.»

المطلوب:

إعداد تقرير توضح به ما ينبغي على إبراهيم المقرن كتابته إلى مدير شركة البدوي على أن يشتمل على أي إفتراضات تراها ضرورية، وعلى ملخصاً بما صدر بهذا الخصوص في الحقل المحاسبي، والبدائل المتاحة.

الحالة الثانية:

تقوم «شركة صوت الموسيقى» ببيع أجهزة ستريو، وتمسك سجلاتها المحاسبية على أساس السنة التقويمية (المهجري). وقد باعت جهاز ستريو إلى أحد العملاء في غرة شوال سنة ١٤٠١ هـ، وتبلغ تكلفة هذا الجهاز ٨٠٠ ريال، وسعر بيعه ١٢٠٠ ريال. وقد تسلمت الشركة من العميل مبلغ ٣٠٠ ريال مقدماً وعقداً يقضي بسداد الباقي على أساس قسط شهري متساوي مقداره ٥٠ ريالاً يدفع في اليوم الأول من كل شهر من الثانية عشرة شهراً التالية. ولم تضاف إلى العقد أية فوائد أو مصروفات محملة. وقد سدد العميل القسطين المستحقين في غرة ذي القعدة وغرة ذي الحجة من سنة ١٤٠١ هـ، كما سدد سبعة أقساط من سنة ١٤٠٢ هـ، ثم توقف عن سداد باقي الأقساط، وعليه قامت الشركة بإسترداد هذا الجهاز في غرة ذي القعدة سنة ١٤٠٢ هـ.

المطلوب:

أ - حدد ثلاثة مبالغ مختلفة يمكن التقرير عنها كدخل محقق من هذه العملية عن سنة ١٤٠١ هـ، ثم وضع الظروف أو الحالات التي يكون في ظلها كل مبلغ من هذه المبالغ مقبولاً.

ب - أي من المبالغ الثلاثة، بغض النظر عن الإعتبارات الخاصة بضرائب الدخل تعتقد أنه يحظى بتأييد قوى من الناحية النظرية؟ وأي منها يحظى بتأييد ضعيف؟ إشرح.

ج - إجراء قيد اليومية اللازم لتسجيل عملية إسترداد الجهاز في ظل أسلوب التقييط في المحاسبة، بإفتراض أن قيمة الجهاز الذي تم إستعادته في غرة ذي القعدة ١٤٠٢ هـ تبلغ ٢٠٠ ريال بسعر الجملة، و٣٠٠ ريال بسعر التجزئة، مع

الشرح الكامل للمبررات المناسبة لقيد اليومية وبافتراض أن الشركة لا تستخدم حصصاً لتعقود التقسيط المشكوك في تحصيلها.

الحالة الثالثة:

تستخدم «شركة فرناس» نظام البيع بالتقسيط في بيع منتجاتها من الأثاث وتستخدم أسلوب التقسيط في المحاسبة للتقرير عن الأرباح الإجمالية من المبيعات، بغرض إعداد إقراراتها الضريبية، أما بالنسبة لأغراض المحاسبة المالية فهي تعتبر الأرباح الإجمالية تحققت بالكامل في سنة البيع.

المطلوب:

أ - شرح أسلوبين مختلفين للتقرير عن الأرباح الإجمالية.

ب - شرح استخدام أسلوب التقسيط في المحاسبة لأغراض ضرائب الدخل.

ج - توضيح آثار الاستخدام المتزامن لهذين الأسلوبين في المحاسبة بمعرفة شركة فرناس على صافي دخلها السنوي. وما التوصية التي تراها مناسبة بالنسبة لهذه الشركة بخصوص إعداد قائمة الدخل طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها؟

الحالة الرابعة:

تبيع «شركة فنادق شيراتون» تراخيص عمل تحت إسمها لعدد من الفنادق المستقلة في جميع أنحاء العالم. ويشتمل العقد مع المرخص له على الشروط التالية:

١ - يحمل الترخيص برسوم مبدئية مقدارها ٣٠٠٠٠ دولار، منها مبلغ ٥٠٠٠ دولار يستحق عند توقيع العقد، والباقي بسند أذني غير حامل للفوائد يسدد بواقع ٥٠٠٠ دولار في نهاية كل سنة من السنوات الخمس التالية.

٢ - ترد كافة رسوم الترخيص المبدئية المحصلة بمعرفة المرخص، ويلغى المتبقي من

الالتزام إذا، لأي سبب، فشل المرخص له في فتح الترخيص.

٣ - يلتزم المرخص، مقابل رسوم الترخيص المبدئية، بالآتي. (١) مساعدة المرخص له في إختيار الموقع المناسب للمنشأة و(٢) التفاوض لإستئجار الأرض اللازمة للبناء و(٣) الحصول على التمويل اللازم والمساعدة في تصميم المباني، و(٤) الإشراف على البناء والتشييد، و(٥) إعداد السجلات المحاسبية وسجلات ضرائب الدخل، و(٦) تقديم الخدمات والاستشارات لفترة خمس سنوات والتي تلزم في مثل هذه الحالات كتدريب الموظفين والإداريين، ومراقبة الجودة، وترويج المنتج (أو الخدمة).

٤ - يلتزم المرخص له بدفع، بالإضافة إلى رسوم الترخيص المبدئية، أتعاب شهرية مقدارها ٢٪ من المبيعات مقابل عملية تخطيط الوجبات، وإبتكار طرق جديدة للطهي، والإمتيازات الممنوحة على المشتريات من المرخص وذلك بأسعار تعادل الأسعار السائدة في السوق أو بأقل منها. وتقدر إدارة شركة فنادق شيراتون قيمة الخدمات التي ستقدم للمرخص له في تاريخ توقيع العقد بمبالغ تصل إلى ٥٠٠٠ دولار على الأقل. وقد قام جميع المرخص لهم بالعمل تحت إسم الشركة بفتح مواقع عملهم حسب الجدولة الزمنية لها، كما لم يتوقف أحد منهم عن سداد المستحق من أوراق القبض المسحوبة عليهم، وسيتم تقدير الإئتمان الممنوح لجميع المرخص لهم على أساس معدل الفائدة الحالي وقدره ١٠٪. وتبلغ القيمة الحالية لخمس أقساط عادية سنوية متساوية قيمة كل منها ٥٠٠٠ دولار ومخصومة بمعدل ١٠٪ مبلغ ١٨٩٥٤ دولار.

المطلوب:

أ - مناقشة الأساليب البديلة التي يمكن لشركة فنادق شيراتون إستخدامها للمحاسبة عن رسوم الترخيص المبدئية، وتقييم كل أسلوب بتطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها على هذه الحالة. وإجراء قيود اليومية المتعلقة بكل أسلوب قمت بشرحه ومناقشته، ومع إفتراض إستخدام حساب للخصم على أوراق القبض.

ب - متى يجب على شركة فنادق شيراتون، في ضوء طبيعة التعاقد مع

المرخص لهم السابق ذكرها، الإعتراف بالإيرادات؟ ناقش السؤال الخاص بتحقيق الإيراد عن كل من رسوم الترخيص المبدئية والأنعاب الإضافية الشهرية بنسبة ٢٪ من المبيعات، ثم أعد قيود اليومية الموضحة لكل من نوعي الإيراد.

جـ- بإفتراض أن شركة فنادق شيراتون تبيع بعض التراخيص بمبلغ ٤٠٠٠٠ دولار، والذي يشتمل على مبلغ ١٠٠٠٠ دولار عن تأجير معدات عمرها الإقتصادي ١٠ سنوات، وأن مبلغ ١٥٠٠٠ دولار من هذه الرسوم يستحق فوراً، والباقي بسند أذني غير حامل للفوائد يسدد على أقساط سنوية متساوية قيمة كل منها ٥٠٠٠ دولار، وأن المبلغ الخاص بتأجير المعدات وقدره ١٠٠٠٠ دولار، غير قابل للرد في حالة توقف المرخص له عن العمل، وأن ملكية المعدات تبقى من حق المرخص. ما الأسلوب الذي يفضل إتباعه للمحاسبة عن الجزء الخاص بالإيجار من رسوم الترخيص المبدئية؟ أشرح.

رابعاً المشاكل:

المشكلة الأولى:

تبيع «شركة الجريس للتكنولوجيا» أجهزة كمبيوتر، وقد أبرمت عقد بيع بالتقسيط مع «شركة الرشودي» في الثاني من المحرم سنة ١٤٠٥ هـ عن فترة طولها سبع سنوات تنتهي في ٣٠ من ذي الحجة ١٤١١ هـ. وتدفع قيمة العقد على أقساط سنوية متساوية قيمة كل منها ١٠٠٠٠٠٠ ريال وتستحق في الثاني من المحرم من كل سنة، على أن يدفع القسط الأول في الثاني من المحرم ١٤٠٥ هـ.

وفيا يلي المعلومات الإضافية:

- ١ - يبلغ سعر البيع النقدي لجهاز الكمبيوتر ٥٣٥٥٠٠٠ ريال.
(١٠٠٠٠٠٠ × ٥٣٥٥ = القيمة الحالية لسبعة أقساط مقدمة قيمة كل منها ريال واحد بمعدل ١٠٪ = ٥٣٥٥٠٠٠ ريال).
- ٢ - تبلغ تكلفة جهاز الكمبيوتر ٤٢٨٤٠٠٠ ريال.
- ٣ - يبلغ مقدار الفوائد المرتبطة بفترة التقسيط ١٦٤٥٠٠٠ ريال على أساس معدل الفائدة المحدد (والمناسب) وقدره ١٠٪. وتستخدم الشركة لأغراض

المحاسبة عن ضرائب الدخل، أساس الإستحقاق في تسجيل إيراد الفوائد.

٤ - تحصيل حسابات عملاء عقود التقسيط مؤكد بدرجة معقولة.

٥ - تتلائم عملية البيع بالتقسيط مع المحاسبة وفقاً لأسلوب التقسيط لأغراض ضرائب الدخل.

٦ - يبلغ معدل ضرائب الدخل ٤٥٪.

المطلوب:

أ - تحديد الدخل (أو الخسائر) المحاسبي قبل الضرائب الذي يجب على الشركة إثباته لأغراض المحاسبة المالية كنتائج لهذه العملية عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ، وتحديد إيراد الفوائد عن هذه السنة مع توضيح كافة العمليات الحسابية المؤيدة لذلك.

ب - تحديد مقدار ضرائب الدخل المؤجلة، إذا وجدت، والتي يجب على الشركة إثباتها لأغراض المحاسبة المالية نتيجة لهذه العملية عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ، مع توضيح كافة العمليات الحسابية المؤيدة لذلك.

ج - إجراء قيد اليومية اللازم لتسجيل مصروف ضرائب الدخل في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ، نتيجة لهذه العملية، مع تجاهل أي مصروفات أخرى بخلاف تكلفة البضاعة المباعة.

المشكلة الثانية:

تستخدم «شركة النوري» أسلوب التقسيط للمحاسبة عن مبيعاتها من الأراضي التي أعيد استصلاحها، وذلك لكون تحصيل قيمة العقود غير مؤكد بدرجة معقولة. وفيما يلي الأرصدة الموجودة في حسابات عملاء عقود التقسيط في بداية ونهاية سنة ١٤٠٦ هـ:

غرة محرم ٣٠ من ذي الحجة	
١٤٠٦ هـ	١٤٠٦ هـ
عملاء عقود التقسيط - سنة ١٤٠٤ هـ (كانت	٤٢٠ ٠٠٠ ريال
المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة عن سنة	
١٤٠٤ هـ ٦٠٠ ٠٠٠ ريال، و ٤٨٠ ٠٠٠ ريال	
على التوالي)	
عملاء عقود التقسيط - سنة ١٤٠٥ هـ (كانت	٥٩٥ ٠٠٠
المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة عن سنة	
١٤٠٥ هـ ٦٧٥ ٠٠٠ ريال، و ٥٢٦ ٥٠٠ ريال	
على التوالي)	
عملاء عقود التقسيط - سنة ١٤٠٦ هـ (كانت	٨٠٠ ٠٠٠
المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة عن سنة	
١٤٠٦ هـ ٩٢٠ ٠٠٠ ريال، و ٦٩٠ ٠٠٠ ريال	
على التوالي)	

وقد بدأت الشركة أعمالها في أوائل سنة ١٤٠٤ هـ، وتبيع الأراضي بعقود تقسيط على ٦٠ شهراً.

وتقضي سياسة الشركة بعدم استخدام مخصصاً لعقود التقسيط المشكوك في تحصيلها، وتضمن الفوائد والمصروفات المحملة عند تحديد سعر البيع وعند حساب معدلات الأرباح الإجمالية.

وقد توقف بعض العملاء عن السداد خلال سنة ١٤٠٦ هـ، فقامت الشركة باسترداد أرض قيمتها العادلة الجارية في تاريخ الاسترداد ٣٨٠٠ ريال. وسجلت الشركة عملية الاسترداد بجعل حساب المخزون مديناً وحساب عملاء عقود التقسيط - سنة ١٤٠٤ هـ دائناً بمبلغ ٣٨٠٠ ريال. وكان سعر بيع هذه الأرض في سنة ١٤٠٤ هـ مبلغ ١٠ ٠٠٠ ريال، وحصل من هذا المبلغ قبل التوقف عن السداد مبلغ ٤٠٠٠ ريال.

المطلوب:

أ - إجراء قيد اليومية اللازم لإثبات قيمة الأرباح الإجمالية المحققة عن

السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ.

ب - إجراء أي قيود لازمة لتصحيح السجلات المحاسبية نتيجة المعالجة غير الصحيحة لعملية استرداد الأرض في سنة ١٤٠٦ هـ.

المشكلة الثالثة :

تخطط «شركة العلوي لاستخدام أسلوب التقسيط للاعتراف بالأرباح الإجمالية عن مبيعات التقسيط لأغراض المحاسبة عن ضرائب الدخل. وسيتم الاعتراف بالأرباح الإجمالية عن المبيعات والمتوقع أن تكون ٤٠٪ من المبيعات، طبقاً لهذا الأسلوب، على أساس الأقساط المتسلمة نقداً فقط، وسيؤدي هذا إلى تأجيل الاعتراف بجزء من الدخل الخاضع للضريبة حتى فترات محاسبية مستقبلية بما يعادل ٤٠٪ من رصيد آخر السنة لحسابات عقود التقسيط. ونتيجة للتأكد بدرجة معقولة من تحصيل سعر البيع بالكامل، ولأغراض المحاسبة المالية فستعترف الشركة بكافة الأرباح الإجمالية عند واقعة البيع. وفيما يلي بعض المعلومات التي أعدها الشركة كجزء من الأنشطة الخاصة بتخطيط الدخل:

١٤٠٦ هـ	١٤٠٧ هـ	١٤٠٨ هـ	١٤٠٩ هـ	١٤١٠ هـ
ريال	ريال	ريال	ريال	ريال
١٠٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠٠	١٨٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠٠
مبيعات التقسيط المتوقعة				
أرصدة حسابات عملاء عقود				
التقسيم المتوقعة في				
٢٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	٥٥٠٠٠٠	٥٢٥٠٠٠
نهاية السنة				
الأرباح الإجمالية التي				
سيعترف بها:				
٤٠٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠	٧٢٠٠٠٠	٨٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠٠
في السجلات المحاسبية				
٣٢٠٠٠٠	٥٢٠٠٠٠	٦٨٠٠٠٠	؟	؟
في الإقرارات الضريبية				

المطلوب:

- تحديد البندين اللذين تم إغفالهما من البيانات السابقة.
- تحديد الأرصدة التي يجب أن تظهر في حساب التزام ضرائب الدخل المؤجلة في نهاية كل سنة من السنوات الخمس، بافتراض أن معدل ضرائب الدخل ٤٥٪،

ثم حدد كيف ستبويب هذه الأرصدة في الميزانية العمومية (تذكر العلاقة المعروفة بين الأصول المتداولة ودورة التشغيل).

جـ - إعداد قائمتي الدخل الجزئيتين عن سنتي ١٤٠٦، و ١٤١٠، بافتراض أن الموازنات الخاصة بهما أظهرت صافي دخلاً قبل ضرائب الدخل مقداره ٢٢٠.٠٠٠ ريال عن سنة ١٤٠٦ هـ، و ٣٥٠.٠٠٠ ريال عن سنة ١٤١٠ هـ (وبافتراض أن الأحداث المخططة وقعت فعلاً)، مع بيان المخصصات المرتبطة بضرائب الدخل الحالية والمؤجلة في القوائم نفسها أو في الملاحظات المرفقة بها.

د - إجراء قيد اليومية اللازم لتسجيل ضرائب الدخل عن سنة ١٤١١ هـ، بافتراض أن الشركة قررت في بداية هذه السنة وقف البيع بنظام التقسيط، وأنه قد تم تحصيل كافة أرصدة حسابات عملاء التقسيط حتى نهاية هذا العام بافتراض أن صافي الدخل قبل الضرائب عن سنة ١٤١١ هـ يبلغ ٤٠٠.٠٠٠ ريال.

المشكلة الرابعة:

بدأت «شركة الهواري» عملياتها في سنة ١٤٠١ هـ. وتبيع الشركة بضاعتها بالتقسيط، وبالأجل لفترة اثنتان طولها ٣٠ يوماً. وفيها يلي ملخص بأنشطة الشركة عن سنة ١٤٠١ هـ:

المبيعات العادية	٣٦٠.٠٠٠ ريال
مبيعات التقسيط، وتتضمن ٩٠.٠٠٠ ريال فوائد مؤجلة	
ومصروفات عملة	٦٩٠.٠٠٠
تكلفة المبيعات العادية	٢٠٣.٠٠٠
تكلفة مبيعات التقسيط	٣٦٠.٠٠٠
مصروفات العمليات	١٧٧.٠٠٠
المتحصل نقداً من المبيعات العادية	٣١٠.٠٠٠
المتحصل من مبيعات التقسيط، ويتضمن ٣٠.٠٠٠ ريال	
فوائد ومصروفات عملة، وكل منها أصبح مكتسباً	
خلال سنة ١٤٠١ هـ.	٢٥٥.٠٠٠

تستخدم الشركة نظام المخزون المستمر، ولا تضمن الفوائد والمصروفات المحملة عند تحديد الأرباح الإجمالية عن مبيعات التقسيط. ويبلغ معدل ضرائب الدخل ٤٥٪ من الدخل الخاضع للضريبة.

المطلوب:

أ - إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات كل العمليات والتسويات الخاصة بسنة ١٤٠١ هـ، وباستخدام المعلومات الواردة في المشكلة فقط. وبافتراض استخدام أساس الاستحقاق لأغراض المحاسبة المالية وأسلوب التقسيط للمحاسبة عن ضرائب الدخل ويتجاهل الفوائد والمصروفات المحملة المستحقة في نهاية سنة ١٤٠١ هـ، وعدم إجراء قيود الإقفال.

ب - إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات كافة العمليات الخاصة بسنة ١٤٠١ هـ (مشملة على القيود الخاصة بالأرباح الإجمالية المؤجلة والتسوية) باستخدام المعلومات الواردة في المشكلة، وبافتراض استخدام أسلوب التقسيط لأغراض المحاسبة المالية وضرائب الدخل، وعدم إجراء قيود الإقفال.

المشكلة الخامسة:

يتمثل الجزء الأكبر من إيرادات «شركة الفن الرفيع» في مبيعاتها عن طريق العديد من الوكلاء المنتشرين في جميع أنحاء المملكة. وتحدد الشركة أرباحها من مبيعات الأمانة باستخدام حسابات مستقلة لكل من المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة، والمصروفات. ويتم، وفقاً لنظام المخزون المستمر المصمم من قبل محاسب الشركة، حصر كافة التكاليف المرتبطة ببضاعة الأمانة وتسجيلها في حساب مخزون بضاعة الأمانة. وقد تمت العمليات التالية خلال الربع الأخير من سنة ١٤٠١ هـ مع وكيل جديد لها في مدينة جدة.

(١) أرسلت ٢٥ غرطة تكلفتها ١٢٠٠٠ ريال، ودفعت ٥٠٠ ريال تكاليف شحنها وذلك في الثاني من شوال.

(٢) قامت بإرسال ميكانيكي إلى الوكيل في جدة لترتيب وسائل أمان لعشرة غمارط لم تبع بعد. وقد كانت تكاليف هذا التغير كالتالي:

قطع غيار من مخزون الشركة تكلفتها ٦٠ ريالاً، ونفقات نقدية مقدارها ٤٠ ريالاً. وذلك في ٢٨ من ذي القعدة.

(٣) تسلمت في ٣٠ من ذي الحجة كشف حساب المبيعات وكان على النحو التالي:

مبيعات: ٢٠ وحدة بسعر الوحدة ٩٥٠ ريال	١٩٠٠٠ ريال
مصروفات: عمولة (١٥٪ × ١٩٠٠٠)	٢٨٥٠ ريال
إعلان	٩٥
تكاليف توزيع وتركيب عن الوحدات المبعة	١٤٠
الرصيد (مرفق بكشف الحساب	٣٠٨٥
شيك بالرصيد ورقمه ١٢٦٩)	<u>١٥٩١٥</u> ريال

المطلوب:

- إعداد ورقة عمل لشركة الفن توضح تخصيص التكاليف والمصروفات على الوحدات المبعة بمعرفة الوكيل ومخزون بضاعة الأمانة في نهاية سنة ١٤٠١ هـ.
- إجراء قيود اليومية اللازمة في دفاتر شركة الفن لتسجيل عملياتها مع الوكيل الجديد، على أن تشتمل على قيد اليومية اللازم لتسجيل تكلفة مبيعات الأمانة في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠١ هـ.

المشكلة السادسة:

تبيع «شركة تكنولوجيا الأخشاب» مكاتب مصنوعة من خشب الورد عن طريق «منشأة النبراس» وكيلها الوحيد في مدينة عنيزة. ويمثل حساب الأستاذ التالي لأنشطة الأمانة لمنشأة النبراس عن شهر جمادى الأولى:

بضاعة الأمانة الواردة «منشأة النبراس»

التاريخ	بيان	مدین	دائن	رصید
٤ جمادى الأولى	مذكرة باستلام ١٠ مكاتب			
٤	دفع مصروفات الشحن والتأمين	٣٧٠		٣٧٠
٣٠	تكاليف توزيع عن ٦ مكاتب مبيعة	٢٤٠		٦١٠
٣٠	بيع ٦ مكاتب		١٤ ٥٤٤	١٣ ٩٣٤
٣٠	إيراد العمولة المحقق	٢ ١٨٠		١١ ٧٥٤
٣٠	مصاريف تخزين المكاتب			
	الأربعة غير المبيعة	٧٢		١١ ٦٨٢
٣٠	نقدية عمولة للموكل	٤ ٦٨٢		٧ ٠٠٠

تبلغ تكلفة المكتب في دفاتر شركة تكنولوجيا الأخشاب ١٤٤٠ ريال. وتقضي سياسة الشركة بتحديد أرباح مبيعات الأمانة بصورة مستقلة عن أرباح المبيعات المباشرة. وتستخدم شركة تكنولوجيا الأخشاب نظام المخزون المستمر، كما تمسك حساباً مستقلاً لبضاعة الأمانة المرسله لكل وكيل، ويتم تسجيل كل التكاليف التي تخص بضاعة الأمانة من المكاتب في الجانب المدين من حساب بضاعة الأمانة المرسله. ويتم تسجيل سعر البيع الإجمالي في الجانب الدائن من حساب مبيعات الأمانة عندما يقوم الموكل ببيع البضاعة والتقرير عنها، كما يتم جعل حساب بضاعة الأمانة المرسله دائناً بتكلفة الوحدات المبيعة، وتحويل هذا المبلغ إلى حساب تكلفة مبيعات الأمانة (بجمل مديناً به).

المطلوب:

أ - إجراء كل قيود اليومية اللازمة في السجلات المحاسبية للأصيل (شركة تكنولوجيا الأخشاب) خلال شهر جمادى الأولى، مع العلم بأنه تم شحن المكاتب إلى الوكيل في غرة جمادى الأولى.

ب - إعداد حساب بضاعة الأمانة المرسله في دفتر الأستاذ الخاص بشركة تكنولوجيا الأخشاب، والذي يختص بعملياتها مع منشأة النبراس وموضحاً به كافة القيود التي تمت خلال شهر جمادى الأولى.

جـ - كيف تظهر أرصدة نهاية الشهر الواردة في حساب بضاعة الأمانة المرسلة وحساب بضاعة الأمانة الواردة في القوائم المالية للأصيل (منشأة التكنولوجيا)، والوكيل (منشأة النبراس) على التوالي في ٣٠ من جمادى الأولى؟.

المشكلة السابعة:

باعت «شركة الوادي» قطعة أرض غير ممهدة في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠١ هـ بمبلغ ٣١٨ ٦١١ ريال، وكانت قيمتها الدفترية في السجلات المحاسبية لشركة الوادي ١٧٩ ٩٩٧ ريال. وتتكون القيمة البيعية لقطعة الأرض من الآتي:

نقدية مدفوعة مقدماً في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠١ هـ ٥١ ٣١٠ ريال
ثلاثة سندات إذنية قيمة كل منها ١٠٠ ٠٠٠ ريال، يدفع أول سند
منها في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٢ هـ، متضمنة فوائد بمعدل
سنوي قدره ٦٪ (القيمة الحالية لثلاث دفعات سنوية متساوية
قيمة كل منها ريال واحد بمعدل ٦٪ = ٢٦٧٣٠١٢) ٢٦٧ ٣٠١

إجمالي القيمة المتسلمة ٣١٨ ٦١١ ريال

وقد قررت أن معدل ١٠٪ يكون أكثر معقولة للفوائد، وأن القيمة العادلة الجارية للسندات الإذنية الثلاثة يجب أن تحسب على النحو التالي:

القسط السنوي المستحق من السندات الثلاث ١٠٠ ٠٠٠ ريال
القيمة الحالية لثلاث دفعات سنوية متساوية قيمة كل
منها ريالاً واحداً مخضومة بمعدل قدره ١٠٪ ٢٤٨ ٨٥٢
القيمة العادلة الجارية للسندات الإذنية ٢٤٨ ٦٨٥ ريال

وقد سجلت شركة الوادي السندات الإذنية بالقيمة العادلة الجارية على أساس معدل عائد قدره ١٠٪ دون استخدام حساب للخصم على أوراق القبض. وسيتم تسجيل المكاسب المحققة كل سنة عن هذه العملية بالصافي بعد استبعاد ضرائب الدخل المتعلقة بالمكاسب الرأسمالية طويلة الأجل ومقدارها ٢٥٪.

المطلوب:

أ - إجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل كل العمليات حتى نهاية سنة ١٤٠٤ هـ، بافتراض استخدام أسلوب التقسيط في المحاسبة عن هذه العملية لأغراض المحاسبة المالية، وضرائب الدخل، مع تقريب كافة القيم المحسوبة لأقرب ريال.

ب - إجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل كافة العمليات من ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠١ هـ، وحتى ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٤ هـ، بافتراض استخدام أسلوب التقسيط للتقرير عن المكاسب لأغراض ضرائب الدخل. واستخدام أساس الاستحقاق للمحاسبة المالية.

المشكلة الثامنة:

أبرمت «شركة الواصل» في الثاني من المحرم ١٤٠٥ هـ عقداً مع «شركة الجبل» لشراء مكيفات الهواء، ثم تعيد بيعها بالتقسيط على أن يتم التحصيل على فترة طولها ٣٠ شهراً، دون تحديد مستقل للفوائد أو المصروفات المحملة. وقد إختارت شركة الواصل أسلوب التقسيط للمحاسبة عن مبيعاتها والتقرير عن دخلها من مكيفات الهواء لأغراض ضرائب الدخل.

وفيما يلي المشتريات والمبيعات من الوحدات الجديدة:

الوحدات المشتراة		الوحدات المباعة		
كمية	سعر الوحدة	كمية	سعر الوحدة	
٤٨٠٠	١٠٠ ريال	٤٠٠٠	١٥٠ ريال	سنة ١٤٠٥ هـ
٧٢٠٠	٩٠	٨٠٠٠	١٤٠	سنة ١٤٠٦ هـ
٣٢٠٠	١٠٥	٢٨٠٠	١٤٣	سنة ١٤٠٧ هـ

وكانت المتحصلات النقدية من عملاء عقود التقسيط على النحو التالي:

المتحصلات النقدية

سنة ١٤٠٥ هـ	سنة ١٤٠٦ هـ	سنة ١٤٠٧ هـ
مبيعات سنة ١٤٠٥ هـ ١٢٠ ٠٠٠ ريال	سنة ١٤٠٦ هـ ٢٤٠ ٠٠٠ ريال	سنة ١٤٠٧ هـ ٢٤٠ ٠٠٠ ريال
مبيعات سنة ١٤٠٦ هـ ٢٨٠ ٠٠٠	٤٦٠ ٠٠٠	
مبيعات سنة ١٤٠٧ هـ ١٠٠ ٠٠٠		

وقد تم استرداد ١٦٠ وحدة من مبيعات سنة ١٤٠٦ هـ في سنة ١٤٠٧ هـ، وبيعت الوحدة بمبلغ ٩٠ ريال بالتقسيط. وتم تحصيل مبلغ ٤٨٠٠ ريال من العملاء الأصليين في تاريخ الاسترداد، وكانت القيمة العادلة الجارية للسلع المستردة في ذلك التاريخ ١٠ ٠٨٠ ريال.

وبلغت مصروفات العمليات عن سنة ١٤٠٧ هـ ٢٠٠ ٠٠٠ ريال، ولم يتم تحميل إيرادات الفترة الحالية بما يخصه من مصروفات التأمين والتي تغطي بوليصة تأمين لمدة ثلاث سنوات تكلفتها ٩٦٠٠ ريال وتنتهي في ٣٠ من جمادى الآخرة سنة ١٤٠٨ هـ، كما تم دفع مبلغ ٤٠ ٠٠٠ ريال مقدماً عن عقد جديد لشراء مكيفات هواء، يبدأ تنفيذه في الثاني من المحرم ١٤٠٨ هـ.

المطلوب:

إعداد ورقة عمل لحساب الآتي، بافتراض أن الشركة تستخدم طريقة المتوسط المرجح في تحديد تكلفة المخزون مشتملاً على مكيفات الهواء المستردة:

- أ - (١) تكلفة البضاعة المباعة بالتقسيط عن كل سنة.
- (٢) متوسط تكلفة الوحدة المرجح من البضاعة المباعة بالتقسيط عن كل سنة.
- ب - نسبة الأرباح الإجمالية لكل سنة.
- ج - مكاسب أو خسائر الاسترداد في سنة ١٤٠٧ هـ.
- د - الدخل الخاضع للضريبة من مبيعات التقسيط عن سنة ١٤٠٧ هـ.

المشكلة التاسعة:

تبيع «شركة الرشودي» عدداً محدوداً من منتجاتها عن طريق الوكلاء. وقد انفتحت الشركة في ربيع سنة ١٤٠١ هـ مع أحد وكلائها على بيع محركات السفن

الصغيرة عن طريقه. ويتم بيع المحركات بسعر ٣٠٠ ريال للوحدة بمعرفة الوكيل، ويمنح الوكيل عمولة مقدارها ١٥٪ من سعر البيع الإجمالي، وقد وافق الوكيل على ضمان حسابات العملاء، وأن يحول كافة المتحصلات منهم إلى الأصيل بعد خصم عموله على حسابات عملاء الأمانة المحصلة، كما سمح للوكيل بخصم أي تكاليف يقوم بإنفاقها، والتي تحمل على الأصيل كما حدثت. ويستخدم كل من الأصيل والوكيل نظام المخزون المستمر.

وفيما يلي العمليات التي حدثت خلال الأشهر الستة الأولى من سنة ١٤٠١ هـ، والتي تخص بضاعة الأمانة:
عمليات الأصيل (شركة الرشودي):

- (١) شحن ٩٠ محركاً للوكيل، تكلفه المحرك ١٨٠ ريالاً، وبلغت تكاليف التعبئة المدفوعة لشحن البضاعة ٣٦٠ ريالاً، وذلك في ١٠ من ربيع الثاني.
 - (٢) تسلمت الشركة كشف حساب المبيعات من الوكيل وشيكاً بمبلغ ١٢٧٦٥ ريالاً، وذلك في ٣٠ من جمادى الآخرة.
- عمليات الوكيل:

- (١) تسلم ٩٠ محركاً، ودفع مصاريف الشحن ومقدارها ٤٥٠ ريالاً، وذلك في ١٥ من ربيع الثاني.
 - (٢) باع ٦٠ محركاً وحصل مبلغ ١٥٦٠٠ ريال، وذلك في الفترة من غرة جمادى الأولى وحتى ٢٣ من جمادى الآخرة.
 - (٣) دفع مبلغ ٤٥ ريالاً لإصلاح ستة محركات مبيعة، وذلك في الثاني من جمادى الآخرة.
 - (٤) أرسل كشف حساب المبيعات للموكل مرفقاً به شيكاً بمبلغ ١٢٧٦٥ ريالاً وذلك في ٣٠ من جمادى الآخرة.
- المطلوب:

أ - إجراء قيود اليومية في السجلات المحاسبية لشركة الرشودي، وفي السجلات المحاسبية للوكيل، بإفترض أن كلا من الشركتين تمدد أرباحها من مبيعات بضاعة الأمانة بصورة مستقلة، مع عدم إجراء قيود الإقفال.

ب - إجراء قيود اليومية في السجلات المحاسبية للأصيل، وفي السجلات المحاسبية

للوكيل بافتراض أن مبيعات بضاعة الأمانة تكون مجمعة مع المبيعات العادية، مع عدم إجراء قيود الإقفال.

جـ - هل يتماثل رصيد حساب بضاعة الأمانة الواردة المسوك بمعرفة الوكيل في ٣٠ من جمادى الآخرة في ظل الافتراضين المختلفين في البندين أ ، ب . السابقين؟ وما قيمة رصيد حساب بضاعة الأمانة الواردة، وكيف يتم تقريره في الميزانية العمومية للوكيل في ٣٠ من جمادى الآخرة؟

المشكلة العاشرة:

بدأت «شركة الموردي» عملياتها في الثاني من المحرم ١٤٠١ هـ، وتتم كل مبيعاتها من البضاعة الجديدة بعقود بيع بالتقسيط. وتستخدم الشركة أسلوب التقسيط في المحاسبة للإعتراف بأرباحها من المبيعات نظراً لإرتفاع درجة المخاطرة عن الأقساط غير المحصلة، كما تستخدم نظام المخزون المستمر.

وفيما يلي المعلومات التي تم الحصول عليها من السجلات المحاسبية لشركة الموردي في ٣٠ من ذي الحجة لسنتي ١٤٠١ هـ، و ١٤٠٢ هـ.

١٤٠٢ هـ ١٤٠١ هـ

عملاء عقود التقسيط:

مبيعات سنة ١٤٠١ هـ	١٧٣٠٠	ريال	٤٠٠٠٠	ريال
مبيعات سنة ١٤٠٢ هـ	٥٦٠٠٠			
مبيعات نقدية عن السلع المستبدلة	٢٠٥٠٠			
مبيعات بالتقسيط	٣١٠٠٠٠		٢٢١٠٠٠	
مشتريات	١٧٦٧٠٠		١٧٠	١٨٠
المخزون من السلع الجديدة في غرة محرم	٤٢٠٠٠			
مصرفات العمليات	٥٩٢٩٦		٥٣٧٠٠	
صروف عقود التقسيط المشكوك في تحصيلها	٩٩٠٠			

وقد كشفت عملية المراجعة التي قمت بها عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٢ هـ، عن الآتي:

(١) - بلغ مخزون السلع الجديدة والمستردة في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٢ هـ ٨٨٢ ٣٥ ريالاً، و ٦٥٠ ريالاً على التوالي.

(٢) - تم إثبات قيمة السلع المستردة، عندما توقف أحد العملاء عن سداد باقي

قيمة العقد، بقيمتها السوقية التي تقترب من أسعار الجملة، وذلك في حساب مستقل لمخزون السلع المستردة، وقد تم جعل حساب مصروف عقود التقسيط المشكوك في تحصيلها مديناً بالفرق بين الرصيد غير المدفوع من العقود، وسعر الجملة للسلع المستردة. وبيعت السلع المستردة مرة أخرى بالتقسيط.

(٣) تم تحديد أسعار الجملة للسلع المستردة على النحو التالي:

(أ) تقدر قيمة السلع المستردة خلال سنة البيع بما يعادل ٤٠٪ من سعر البيع الأصلي.

(ب) تقدر قيمة السلع المستردة في السنة التالية لسنة البيع بما يعادل ٢٠٪ من سعر البيع الأصلي.

(٤) - لم يتوقف أي عميل عن سداد أقساط عقود البيع خلال سنة ١٤٠١ هـ.

وفى ما يلي تحليل لعقود التقسيط التي توقف عن سدادها وتم إزالتها من الدفاتر خلال سنة ١٤٠٢ هـ:

الرصيد غير المدفوع

سعر البيع الأصلي

من العقد

١٠ ٥٠٠ ريال

١٩ ٥٠٠ ريال

عقود سنة ١٤٠١ هـ ..

٨ ٢٠٠

١١ ٠٠٠

عقود سنة ١٤٠٢ هـ ..

(٥) بدأت الشركة في غرة محرم ١٤٠٢ هـ، في السماح بإستبدال سلع مستعملة كجزء من عملية سداد قيمة المبيعات الجديدة. وقد بلغت القيمة الإستبدالية التي وافقت عليها الشركة خلال سنة ١٤٠٢ هـ مبلغ ٢٢ ٦٠٠ ريال وبلغت القيمة السوقية بسعر الجملة للسلع المستبدلة ١٥ ٨٠٠ ريال. وقد تم بيع جميع السلع المستبدلة خلال السنة نقداً.

(٦) - تستخدم الشركة أسلوب التقسيط في المحاسبة عن البضاعة المباعة بالتقسيط لأغراض المحاسبة المالية، وضرائب الدخل. ويبلغ معدل ضرائب الدخل ٢٠٪.

المطلوب .

أ - تحديد قيم الأرباح الإجمالية المؤجلة عن مبيعات التقييط في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠١ هـ و ١٤٠٢ هـ، على أن يشمل على كافة العمليات الحسابية المؤيدة لتحديد نسبة الأرباح الإجمالية عن مبيعات التقييط عن كل سنة .

ب - تحديد التسوية (إن وجدت) التي توصي بها لحساب مصروف عقود التقييط المشكوك في تحصيلها في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٢ هـ .

ج - إعداد قائمة دخل (توضح المبيعات النقدية، ومبيعات التقييط، وإجمالي المبيعات) عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٢ هـ . يبلغ إجمالي عدد الأسهم العادية المتداولة ٢٠٠٠٠ سهم . يجب أن يتم حساب الآتي لتعزيد البيانات الواردة في قائمة الدخل :

- (١) الأرباح الإجمالية غير المحققة عن مبيعات التقييط في سنة ١٤٠٢ هـ .
- (٢) الأرباح الإجمالية المحققة عن مبيعات التقييط في سنة ١٤٠١ هـ .
- (٣) الأرباح الإجمالية المحققة عن مبيعات السلع المستبدلة .

هذا الكتاب

يشتمل هذا المرجع على دراسة تفصيلية ومتعمقة لبعض الموضوعات المتخصصة في مجال المحاسبة المالية. وهو ينقسم في هذا الصدد إلى أربعة أقسام رئيسية تظهر في جزئين، كل جزء في كتاب منفصل عن الآخر. حيث يشتمل الجزء الأول على القسمين الأول والثاني، أما الجزء الثاني فهو يشتمل على القسمين الثالث والرابع. وقد خصص القسم الأول للمحاسبة في شركات الأشخاص والفروع، وخصص القسم الثاني لمعالجة المشكلات المحاسبية التي ترتبت على توسع الشركات سواء عن طريق الاندماج في أو مع شركة أخرى أو سيطرة شركة على شركة أخرى أو أكثر. وتناول القسم الثالث المحاسبة في الوحدات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية الأخرى، أما القسم الرابع فهو يتناول ثلاثة موضوعات مستقلة، يتعلق الأول بالشركات متعددة الجنسية وعمليات الصرف الأجنبي، ويتناول الموضوع الثاني كيفية إعداد التقارير المالية القطاعية والدورية، أما الموضوع الثالث، فقد خصص للمحاسبة عن المبيعات بالتقسيط وبضاعة الأمانة.

وقد تم تزويد هذا المرجع بمجموعة من الأسئلة والتارين والحالات والمشاكل في نهاية كل فصل. وهي تعطي صورة شاملة للواقع العملي، ونرجو أن تساهم مساهمة فعالة في تنمية قدرات المهتمين بهذا الحقل